CURTEA DE CONTURI A ROMÂNIEI

GHID DE EVALUARE A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN ÎN ENTITĂȚILE PUBLICE

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

ROMÂNIA
CURTEA DE CONTURI

GHID DE EVALUARE A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN ÎN ENTITĂŢILE PUBLICE

- UZ INTERN -

București, 2011

CUPRINS

Hotărâre privind aprobarea Ghidului de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice 5

Introducere 7

Structura ghidului 8

I. Istoric 9

II. Considerente generale privind sistemul de control intern 12

2.1 Principii ale controlului intern 12

2.2 Definirea sistemului de control intern și modele ale acestuia 13

2.3 Tipuri de control intern 14

III. Componentele controlului intern, conform INTOSAI GOV 9100 "Linii Directoare pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public" 16

3.1 Mediul de control 17

3.2 Evaluarea riscurilor 17

3.3 Activități de control 19

3.4 Informarea și comunicarea 20

3.5 Monitorizarea 20

IV. Armonizarea controlului financiar public intern cu Acquis-ul comunitar 22

4.1 Noțiunea de acquis comunitar 22

4.2 Organizarea controlului financiar public intern în România 23

V. Etapele evaluării sistemului de control intern de către auditorii publici externi 29

5.1 Cunoașterea și înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern 33

5.2 Evaluarea mediului de control intern 34

5.3 Estimarea riscului de control 35

5.4 Testarea mecanismelor de control 40

VI. Auditul intern 44

6.1 Considerente generale privind auditul intern 44

6.2 Evaluarea auditului intern 45

Anexe

Anexa nr. 1 Lista de verificare privind organizarea și funcționarea CFPP 51

Anexa nr. 2 Exemplul nr. 1. Chestionar pentru evaluarea mediului de control 52

Anexa nr. 3 Exemplul nr. 2. Chestionar pentru evaluarea implementării standardelor de control intern conform celor 5 elemente ale controlului intern 53

Anexa nr. 4 Exemplul nr. 3 Chestionar privind procesul de evaluare a riscurilor din entitate 60

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 5 Registrul riscurilor 61
Anexa nr. 6 Chestionar privind evaluarea activității de audit intern în entitățile publice 62
Anexa nr. 7 Lista procedurilor (exemple) pe domenii de activitate 63
Anexa nr. 8 Cadrul normativ general al CFPI 64
Anexa nr. 9 Lista procedurilor operaţionale - Serviciul Achiziţii Publice 66
Anexa nr. 10 INTOSAI GOV 9100 – 9150 – Control intern 78
Anexa nr. 11 „Bine ați venit în lumea CFPI!" – Cartea Galbenă a Comisiei Europene 161

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

HOTĂRÂRE
privind aprobarea Ghidului de evaluare a sistemului de control intern în entităţile publice

Având în vedere proiectul Ghidului de evaluare a sistemului de control intern prezentat spre dezbatere membrilor Plenului, prin Nota nr. 40226 din 21.02.2011, de către Departamentul I,

Ţinând seama de prevederile art. 58 lit.c) din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată şi ale art. 5 pct. 5.3 din Regulamentul propriu al Plenului Curţii de Conturi, aprobat prin Hotărârea nr. 153/15.12.2010,

În temeiul prevederilor art. 59 din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată,

Plenul Curţii de Conturi, întrunit în şedinţa din data de 24 februarie 2011, adoptă prezenta

HOTĂRÂRE

Art. 1 - Se aprobă Ghidul de evaluare a sistemului de control intern, prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

Art. 2 - Ghidul de evaluare a sistemului de control intern se publică pe pagina de INTERNET a Curţii de Conturi şi se tipăreşte sub formă de broşură.

Art. 3 - Prevederile prezentei hotărâri sunt aduse la cunoştinţă tuturor structurilor Curţii de Conturi şi Autorităţii de Audit, camerelor de conturi judeţene şi a municipiului Bucureşti, de către Secretariatul general.

PREŞEDINTE,

NICOLAE VĂCĂROIU

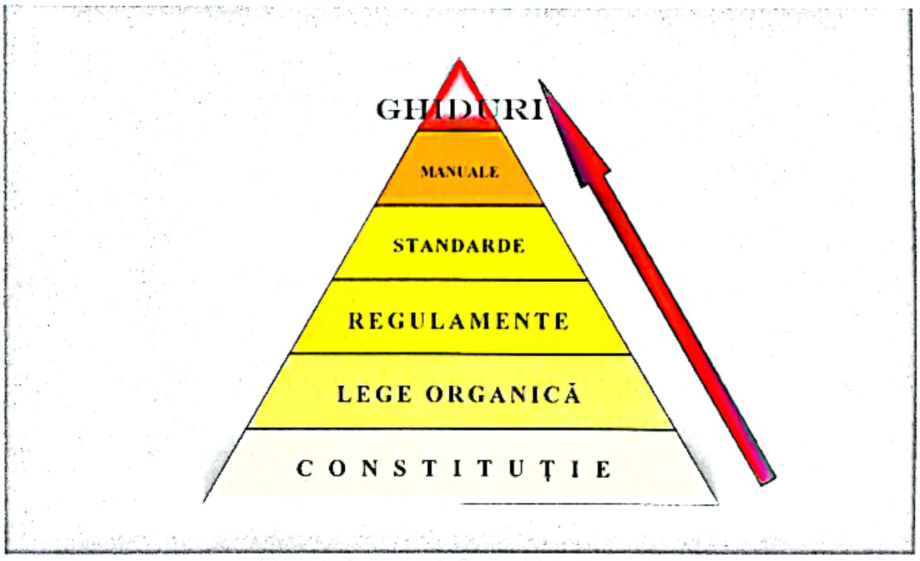
Nr. 23

24 februarie 2011

INTRODUCERE

În cadrul procesului actual de *Reformă a Administrației Publice* din România, în care sunt implicate instituții precum Parlamentul, Ministerul Finanțelor Publice, Ministerul Administrației și Internelor etc., Curtea de Conturi joacă un rol deosebit de important. Această reformă se referă cu predilecție la eforturile generale de îmbunătățire a managementului, a capacității administrative și a modului în care este organizat întregul sector public. Totodată, *Managementul Cheltuielilor Publice* se concentrează în mod expres către buget, contabilitate, gestiune financiară și control intern. La rândul său, *Mediul de Control Intern* gravitează în prezent în jurul unor elemente importante cum ar fi bugetul național, sistemul contabil, programele bugetare, auditul extern și lupta împotriva fraudei/neregularităților. În acest context, în vederea întăririi capacității instituționale, susținută permanent de conducerea Curții, s-a luat o serie de măsuri în ceea ce privește îmbunătățirea calității activității de audit public extern. *Ghidul de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice* este doar un exemplu al elementelor de progres înregistrate.

Au fost depuse eforturi substanțiale pentru întregirea metodologiilor și procedurilor aplicabile activității Curții de Conturi a României, prezentul ghid reprezentând un element de vârf în piramida perfecționării metodelor de audit specifice unei Instituții de Audit moderne.



La Conferința găzduită și organizată de către Comisia Europeană în luna septembrie 2009, la Bruxelles, ce a avut ca temă de dezbatere *Controlul Financiar Public Intern (CFPI)*, s-a subliniat faptul că după aderare, multe dintre cele 12 țări noi membre ale UE, respectiv unitățile lor centrale de armonizare, nu au mai continuat în mod corespunzător dezvoltarea CFPI, deși le-a revenit de drept acest rol.

De aceea, Comisia Europeană a recomandat ca instituțiile supreme de audit să intervină prompt prin evaluarea stadiului de implementare a CFPI în propriile țări și să impulsioneze dezvoltarea continuă și cu o mai mare operativitate a acestuia.

Ghidul, primul de acest fel, a fost elaborat și în lumina acestor recomandări și are un caracter orientativ, cuprinzând o serie de concepte fundamentale privind activitatea de control intern. Scopul principal al acestuia este de a veni în sprijinul auditorilor publici externi din cadrul Curții de Conturi, pentru îmbunătățirea modului de evaluare a sistemului de control intern implementat la nivelul entităților verificate, care trebuie să înscrie activitatea și comportamentul personalului propriu în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele și regulile interne ale entității.

Controlul intern este un proces dinamic care se adaptează continuu la modificările cu care se confruntă o entitate, cu implicarea directă a conducerii și personalului de la toate nivelurile organizației, pentru a identifica și aborda riscurile și pentru a asigura în mod rezonabil că misiunea entității, precum și obiectivele generale au fost îndeplinite. Indiferent de natura sau mărimea entității, eforturile depuse

Scanned with OKEN Scanner

pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici, prin monitorizarea, evaluarea, adaptarea şi actualizarea continuă a implementării acestora.

Având în vedere cele prezentate anterior, ghidul este considerat "un document viu", care va fi actualizat cu ocazia modificărilor semnificative intervenite în domeniul care guvernează această materie.

STRUCTURA GHIDULUI

În prima parte a ghidului este prezentat un istoric al evenimentelor de impact care au dus la necesitatea implementării unui nou model de control intern în cadrul organizaţiilor private şi al celor din sectorul public.

În capitolul următor, sunt prezentate considerentele generale ale sistemului de control intern, respectiv principiile, definirea, modelele şi tipurile acestuia.

Pentru o bună înţelegere a modului în care a fost stabilit noul sistem de control intern, sunt prezentate într-un capitol distinct componentele acestuia, astfel cum au fost preluate în Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public.

Modul în care a fost stabilit controlul financiar public intern în legislaţia naţională este tratat în detaliu, în secţiunea următoare a ghidului.

Cea mai importantă componentă a documentului este cea referitoare la etapele evaluării sistemului de control intern de către auditorii publici externi.

În anexele ghidului se regăsesc documentele care fac parte integrantă din **Ghidul de bună guvernanţă**, elaborat de Comitetul pentru Standarde de Control Intern – INTOSAI şi care s-a dorit a fi un îndrumar atât pentru managerii din entităţile publice, cât şi pentru auditorii publici externi. Acesta cuprinde:

- **INTOSAI GOV 9100** – Linii Directoare pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public;
- **INTOSAI GOV 9110** – Ghid pentru Raportarea cu privire la Eficacitatea Controalelor Interne: Experienţele SAI-urilor în Implementarea şi Evaluarea Controalelor Interne;
- **INTOSAI GOV 9120** – Control Intern – Obţinerea unui Fundament pentru Răspundere în cadrul Guvernului;
- **INTOSAI GOV 9130** – Informaţii suplimentare privind Gestionarea Riscului Entităţii;
- **INTOSAI GOV 9140** – Independenţa Auditului Intern în Sectorul Public;
- **INTOSAI GOV 9150** – Coordonare şi Cooperare între SAI-uri (Instituţii Supreme de Audit) şi Auditorii Interni în Sectorul Public.

Unul din materialele de referinţă pentru controlul financiar public intern este Cartea Galbenă a Comisiei Europene, denumită "Bine aţi Venit în Lumea CFPI" şi face parte din anexele prezentului document.

Precizăm că anexele amintite mai sus nu reprezintă o traducere autorizată şi sunt puse la dispoziţie numai pentru uz intern.

Scanned with OKEN Scanner

I. ISTORIC

⌘ Într-o lume în care comerţul şi investiţiile s-au extins la nivel internaţional, au fost încheiate tratate multinaţionale sau înţelegeri între diferite ţări din lume, s-a realizat o serie largă de programe, comunicaţiile se realizează rapid prin INTERNET, iar accesul la informaţii este foarte facil, a apărut necesitatea introducerii unor sisteme de control intern puternice, în cadrul cărora să se poată aplica standarde recunoscute în plan internaţional şi care să fie înţelese în mod unitar, atât în sectorul public, cât şi în cel privat, în vederea însănătoşirii economiilor naţionale şi a asigurării succesului pe pieţele de capital.

Deoarece în anii '90 a avut loc în lume o serie de scandaluri financiare care au scos în evidenţă un comportament lipsit de etică şi transparenţă al celor care conduceau marile companii, s-a pus tot mai mult în discuţie conceptul de **guvernanţă corporativă, care reprezintă mecanismele după care o companie este condusă şi controlată.**

Multe dintre afacerile acestor organizaţii au avut un impact global. Unele dintre ele au distrus definitiv încrederea în bancheri, în centrul financiar istoric american Wall Street şi în bursă.

Aceste evenimente au atras atenţia şi aprecierea managerilor, răspunderea profesioniştilor şi a celor ce reglementează acest domeniu în întreaga lume. În SUA, Congresul a reacţionat prin reforme în domeniul auditului, răspunderii şi conducerii comune, care reprezintă elemente ale bunei guvernanţe.

Respectivele propuneri reprezintă acum legi federale cum ar fi spre exemplu **"Legea Sarbanes-Oxley"**, care a fost adoptată în anul 2002. Actul normativ a avut repercusiune în întreaga lume, atât prin faptul că standardele proprii au fost aplicate unor companii comerciale străine de pe piaţa americană, cât şi prin faptul că alte naţiuni au studiat prevederile acestuia şi au acţionat în folosul propriu.

Reforma în sectorul privat nu a trecut neobservată de sectorul public, care deţine în majoritatea ţărilor o porţiune semnificativă din economie.

Controalele interne puternice în sectorul public au un impact uriaş asupra credibilităţii unui guvern şi a operaţiunilor pe care le derulează. Ele formează mediul de control internaţional în care operează toate naţiunile. Standardele de control intern furnizează un mecanism prin care o naţiune poate obţine o asigurare rezonabilă a faptului că bunurile sale sunt protejate, raportarea financiară este de încredere, iar operaţiunile financiare respectă aspectul etic.

Un control intern puternic furnizează asigurare şi încredere pentru naţiunile şi organizaţiile internaţionale cu care o ţară intră în relaţii, indiferent de domeniu (financiar, economic, politic, social sau mediu). Utilizarea unor linii directoare comune pentru dezvoltarea unor standarde de control intern puternice permite naţiunilor să înţeleagă în mod unitar şi să comunice acest nivel de asigurare şi încredere altor naţiuni, afaceri şi organizaţii.

⌘ La rândul său, Parlamentul European **a refuzat** acordarea descărcării de gestiune Comisiei Europene pentru bugetul comunitar aferent anului 1996 şi a cerut stabilirea unei **comisii de experţi independenţi** în vederea analizării modului în care acest organism descoperă şi tratează frauda, practicile de acordare a contractelor financiare, gestionarea defectuoasă şi practicarea nepotismului.

Raportul emis de experţii independenţi în data de 15 martie 1999 a condus, în ziua următoare, la demiterea Comisiei SANTER. A fost momentul recunoaşterii crizei în ceea ce priveşte gestionarea financiară a bugetului comunitar şi lipsa de transparenţă şi responsabilitate a comisarilor din perioada respectivă.

Drept consecinţă, noua Comisie Prodi, care a urmat Comisiei Santer, a iniţiat o serie de reforme şi a publicat în martie 2000 **„Cartea Albă" a reformelor manageriale în cadrul serviciilor Comisiei Europene, care are la bază**:

- "cultura serviciilor" în cadrul unei culturi organizaţionale care presupune existenţa unor manageri responsabili ce îşi asumă integral responsabilităţile şi dau dovadă de transparenţă totală;
- o planificare şi o programare strategică a activităţilor prin stabilirea priorităţilor, repartizarea şi utilizarea eficientă a resurselor;

Scanned with OKEN Scanner

- dezvoltarea resurselor umane, printr-o nouă politică de personal;
- **gestiunea financiară, auditul şi controlul** care sunt considerate drept elemente fundamentale ale reformei.

În introducerea volumului I din Cartea Albă, membrii Comisiei Prodi au declarat, printre altele:

"Provocările globalizării şi ale extinderii viitoare cer *o mai bună guvernanţă* la toate nivelurile, inclusiv în Uniunea Europeană. *Toate instituţiile politice europene trebuie să facă faţă acestei provocări, la fel şi Comisia. Ne dorim o administrare publică competitivă în cadrul Comisiei, care să fie capabilă să continue îndeplinirea cu maximă eficienţă a sarcinilor impuse de tratate (...) Lumea din jur se schimbă repede. Comisia însăşi se schimbă şi, în consecinţă, aceasta trebuie să fie independentă, responsabilă, eficientă şi transparentă şi să se ghideze după cele mai înalte standarde ale răspunderii."*

În al doilea raport emis de comisia de experţi independenţi s-a făcut o serie de recomandări privind integritatea, responsabilitatea şi răspunderea în viaţa politică şi administrativă europeană. De asemenea, acestea au vizat codul de conduită, răspunderea colectivă, independenţa şi transparenţa cabinetelor comisarilor, rolul secretarului general, dreptul constituţional al Comisiei de a furniza Parlamentului informaţii şi documentaţii complete, corecte şi adevărate, rolul preşedintelui Comisiei în organizarea şi în consolidarea răspunderii politice individuale a membrilor săi etc.

Principiile Cărţii Albe au determinat schimbarea completă a **culturii organizaţionale**, acestea fiind:

- **Deschidere** - instituţiile ar trebui să funcţioneze într-un mod "**mult mai transparent**", să practice o **comunicare activă** şi să folosească un "**limbaj accesibil**" societăţii civile;
- **Participare** - calitatea, pertinenţa şi eficienţa politicilor UE depind de o **largă participare a cetăţenilor** la toate stadiile, de la trasarea până la aplicarea politicilor.
- **Responsabilitate** - este nevoie de o clarificare a rolului fiecărei instituţii comunitare în procesul legislativ şi executiv, de o mai mare **claritate** şi de o **responsabilitate sporită din partea statelor membre şi a tuturor celor care participă la elaborarea şi aplicarea politicilor UE**.
- **Eficienţă** - măsurile trebuie să intervină la **momentul oportun şi la nivelul corespunzător**, să se bazeze pe obiective clare şi pe o apreciere a viitorului lor impact.
- **Coerenţă - politicile promovate şi acţiunile întreprinse** trebuie să fie coerente şi perfect inteligibile, în contextul în care **evantaiul sarcinilor Uniunii s-a lărgit, iar extinderea sa înseamnă o mai mare diversitate**.

Reforma Comisiei Europene a constat practic în descentralizarea activităţilor de control ale direcţiilor sale generale, care s-au aflat anterior în responsabilitatea **Controlorului Comisiei**.

În acest fel, fiecare Director General a devenit responsabil pentru adoptarea unui control intern în cadrul serviciilor direcţiei, promovându-se "răspunderea". Se poate spune că s-a trecut de la o "*cultură de suspiciune*" la o "*cultură de responsabilitate*", unde lucrul cel mai important îl reprezintă îndeplinirea obiectivelor şi pentru acest motiv s-a conferit autonomie conducătorilor unităţilor, care răspund totodată pentru rezultatele administrării fondurilor alocate.

Odată cu intrarea în Uniunea Europeană a noilor ţări membre şi cu alocarea fondurilor către acestea, s-a dorit respectarea principiilor stabilite în Cartea Albă şi implementarea unui cadru unitar de control intern în toate entităţile publice, în vederea analizării modului în care sunt acestea administrate.

Astfel, în anul 2006, Comisia Europeană a elaborat un document de referinţă care a avut ca scop principal îndrumarea în implementarea cerinţelor de control intern şi audit intern, care a fost denumit ***"Bine aţi venit în lumea Controlului Financiar Public Intern* (CFPI)"**.

Există diferite opinii, printre care şi aceea că documentul îşi are originea în sistemul de control intern adoptat în cadrul Comisiei Europene după reforma implementată prin Cartea Albă, ai cărui piloni au fost, aşa cum s-a precizat anterior, gestiunea financiară, auditul şi controlul.

În consecinţă, reiese faptul că s-a trecut de la abordarea veche a controlului intern, la una nouă, care presupune transparenţă şi înţelegerea faptului că orice guvern este nevoit să răspundă faţă de societatea civilă privitor la desemnarea acestuia pentru colectarea veniturilor şi alocarea corectă a cheltuielilor, în numele acesteia.

⌘ Având aceeaşi preocupare, în anul 1999, preşedinţii **instituţiilor supreme de audit** din ţările Europei Centrale şi de Est, precum şi preşedintele **Curţii de Conturi Europene**, au adoptat o re-

Scanned with OKEN Scanner

zoluţie prin care au făcut diverse recomandări în **domenii** apreciate ca fiind cruciale **pentru integrarea europeană,** pe care trebuie să le aibă în vedere aceste instituţii, printre care:

- perfecţionarea cadrului legal;
- adoptarea şi aplicarea standardelor internaţionale de audit;
- managementul instituţiei supreme de audit în contextul noilor cerinţe de integrare europeană;
- rolul instituţiei supreme de audit în **evaluarea şi dezvoltarea controlului intern în instituţiile publice**.

În acest sens, Curtea de Conturi Europeană (ECA), în şedinţa sa din 18 martie 2004, a emis Decizia nr. 2/2004, privind **modelul de „audit unic (şi o propunere de cadru de control intern comunitar)"** ce are ca principiu un sistem de control care trebuie să se bazeze pe o structură în lanţ şi care trebuie să obţină rezultate ce sunt înregistrate şi comunicate într-o formă comună.

Pentru realizarea acestui deziderat s-au avut în vedere sarcini şi responsabilităţi concrete pentru autorităţile europene, după cum urmează:

- **Parlamentul European** şi **Consiliul European**, pentru aprobarea bugetului Uniunii Europene;
- **Comisia Europeană**, pentru gestionarea, coordonarea şi aplicarea sistemelor de control intern;
- **Curtea de Conturi Europeană**, cu rol de auditor extern al sistemelor de control intern;
- **Statele Membre**, pentru aplicarea şi coordonarea sistemelor de control intern, la nivel central şi local.

Decizia emisă de ECA a avut în vedere următoarele aspecte:

1. Proiectarea unui cadru de control intern prevăzut cu norme şi principii comune, care să poată fi utilizat ca punct de plecare pentru dezvoltarea sistemelor de control existente în ţările care urmau să adere la Uniunea Europeană sau pentru crearea unor sisteme de control noi, în scopul asigurării unui control eficient al fondurilor comunitare;
2. Controalele ar trebui efectuate în mod coordonat în baza unor norme/standarde comune, evitându-se o dublare a activităţii care este inutilă;
3. Aceste controale ar trebui să se realizeze şi să fie susţinute de documente, să facă obiectul unei informări deschise şi transparente;
4. Normele care reglementează politica şi procesele de control să fie clare şi lipsite de ambiguităţi;
5. Sistemele de control intern ar trebui să fie fundamentate pe un lanţ de proceduri de control în care, la fiecare nivel, să se ţină seama de anumite obiective specifice;
6. Comisia Europeană ar trebui să definească condiţiile minime ale implementării sistemelor de control intern, ţinând seama şi de caracteristicile specifice diferitelor domenii de activitate (bugetare);
7. Sistemele de control intern ar trebui să includă mecanisme care să garanteze că se detectează şi se corectează slăbiciunile proprii, precum şi erorile şi neregularităţile operaţiunilor efectuate şi, dacă este necesar, să se procedeze la recuperarea sumelor corespunzătoare;
8. Aceste sisteme solicită un echilibru adecvat între costul presupus de verificare a unui domeniu bugetar şi beneficiile aduse de respectivul control;
9. Comisia Europeană în colaborare cu Statele Membre ar trebui să se ocupe de stimularea îmbunătăţirii acestor sisteme de control şi, pe de altă parte, Consiliul European şi Parlamentul ar trebui să fie responsabile de stabilirea relaţiei cost/beneficiu pentru diferitele domenii bugetare;
10. Sistemele de control intern ce deţin anumite norme/standarde şi obiective clar definite ar trebui să constituie pentru Curtea de Conturi Europeană o bază obiectivă pentru evaluarea în timpul auditurilor sale a modului în care acestea au fost concepute şi funcţionează;
11. Deşi multe dintre principiile şi normele propuse sunt deja stabilite (parţial sau complet), este totuşi necesară dezvoltarea lor în continuare sau chiar înnoirea lor. În acest scop trebuie să se modifice legislaţia şi practicile de lucru, fapt ce va conduce la acceptarea unui angajament considerabil, atât din partea instituţiilor europene, cât şi din partea Statelor Membre.

Scanned with OKEN Scanner

II. CONSIDERENTE GENERALE PRIVIND SISTEMUL DE CONTROL INTERN

2.1 Principii ale controlului intern

Controlul intern trebuie realizat în baza mai multor principii, în literatura de specialitate făcându-se referire la:

- **Principiul organizării** care implică organizarea adecvată a fiecărei entități elaborându-se:
  - organigrama care cuprinde și descrie toate structurile;
  - manuale de proceduri care definesc:
    - responsabilitățile,
    - delegările de competență,
    - sarcinile,
    - modul de transmitere a informațiilor etc.;

La entitățile mari este necesară organizarea separată a patru funcțiuni fundamentale realizate de persoane, ierarhii diferite:

- funcția de decizie care implică angajarea entității față de parteneri, salariați etc.;
- funcția de deținere de bunuri fizice și valori monetare (gestionarii);
- funcția de contabilizare, exercitată de orice persoană care prelucrează informații contabile;
- funcția de control care implică verificarea operațiilor de decizie, deținerea de bunuri, contabilizarea.

Nesepararea celor patru funcțiuni fundamentale creează posibilitatea de fraudă.

- **Principiul autocontrolului** care presupune că procedurile de control intern trebuie să cuprindă și proceduri de autocontrol menite să descopere neregularitățile.

  Procedurile de autocontrol înseamnă:
  - verificarea unor informații cu ajutorul altor informații furnizate de diverse documente;
  - controlul reciproc, adică verificări, corelări ale informațiilor obținute de la două persoane.
- **Principiul permanenței** care implică stabilitate pentru procedurile de control intern în contextul în care este eliminată rigiditatea și este asigurată adaptarea la schimbările interne și externe apărute.

  Principiul permanenței permite delimitarea:
  - deficiențelor controlului intern;
  - cazurilor de nerespectare a procedurilor de control intern.
- **Principiul universalității** care presupune proceduri de control intern:
  - pentru toate persoanele din entitate;
  - pentru toate activele și pasivele deținute;
  - permanente.
- **Principiul informării** care presupune ca informația rezultată ca urmare a aplicării procedurilor de control intern să îndeplinească două calități: să fie verificabilă și să fie utilă. O informație este verificabilă dacă i se pot identifica sursele, documentele de unde rezultă, adică poate fi justificată și autentificată. Acest lucru este asigurat printr-o conservare adecvată a informației care implică:
  - numerotarea, sortarea, arhivarea documentelor contabile,
  - păstrarea corespunzătoare în perioada prevăzută de lege.

O informație este considerată a fi utilă dacă este obținută de la sursă, este lipsită de redundanță, iar costul obținerii ei este inferior avantajelor pe care le generează.

- **Principiul armoniei** constă în adaptarea continuă a controlului intern, avându-se în vedere:
  - riscurile care pot afecta sistemul;
  - costurile implicate de introducerea procedurilor de control intern, comparativ cu costurile deficiențelor produse ca urmare a neefectuării controlului intern.
- **Principiul calității personalului**

Controlul intern de calitate implică personal calificat, definit prin competență profesională și moralitate. Competența profesională implică o politică adecvată de recrutare a personalului, formare profesională permanentă, motivare prin remunerație și fixare de obiective profesionale.

Scanned with OKEN Scanner

2.2 Definirea sistemului de control intern şi modele ale acestuia

Etimologia cuvântului "control" provine din expresia din limba latină "contra rolus" ceea ce înseamnă verificarea unui act duplicat realizat după unul original. Controlul în accepţiunea lui semantică este o analiză permanentă sau periodică a unei activităţi, a unei situaţii, pentru a urmări mersul ei şi pentru a lua măsuri de îmbunătăţire.

În literatura de specialitate există însă mai multe accepţiuni pentru control:

- **în cea francofonă**, controlul reprezintă o verificare, o inspecţie atentă a corectitudinii unui act;
- **în accepţiunea anglo-saxonă**, controlul este acţiunea de supraveghere a cuiva, a ceva, o examinare minuţioasă cu scopul de a cunoaşte sau de a reglementa funcţionalitatea unui mecanism.

În legislaţia din România, **controlul intern** este definit ca reprezentând ***ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entităţii publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanţă cu obiectivele acesteia şi cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor publice în mod economic, eficient şi eficace; acesta include de asemenea structurile organizatorice, metodele şi procedurile***[1].

Potrivit Standardelor Internaţionale de Audit, emise de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Audit şi Asigurare (IAASB) al Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC), controlul intern este definit ca fiind ***„Procesul conceput, implementat şi menţinut de către persoanele însărcinate cu guvernanţa, conducere şi alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entităţi cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficienţa şi eficacitatea operaţiunilor şi conformitatea cu legile şi reglementările aplicabile. Termenul de „controale" face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern."***

Principalele modele de control intern recunoscute pe plan internaţional, concepute pentru organizarea sistemului de control intern, astfel încât să răspundă cerinţelor managementului riscului, sunt:

- **Modelul COSO** – SUA;
- **Modelul COCO** – Canada;

Modelul COSO

Denumirea modelului vine de la denumirea Comitetului de Sponsorizare a Organizaţiilor Comisiei Treadway – COSO, comitet constituit în SUA la iniţiativa senatorului Treadway care, în anul 1985, a iniţiat o cercetare asupra controlului intern şi a rolului său în viaţa organizaţiilor, instituind "Comisia Treadway" (cunoscută şi sub denumirea de Comisia Naţională Împotriva Raportării Frauduloase). În urma recomandării acestei Comisii, s-a înfiinţat Comitetul de Sponsorizare a Organizaţiilor care a reunit profesionişti din marile cabinete de audit extern şi din marile firme americane. Rezultatele cercetărilor întreprinse s-au concretizat în documentul (lucrarea) **„Control intern – cadru integrat"**.

COSO defineşte **controlul intern** ca fiind un proces efectuat de Consiliul de Administraţie, conducere şi întregul personal al entităţii, menit să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizaţiei, având în vedere:

- eficienţa şi eficacitatea operaţiunilor,
- realitatea rapoartelor financiare,
- conformarea cu legile şi cu regulamentele aplicabile.

Definiţia controlului intern dată de COSO în anul 1992, reflectă patru principii fundamentale:

- controlul intern este un proces total, nu o activitate suplimentară, este un mijloc pentru a atinge un obiectiv şi nu un scop în sine;
- controlul intern este efectuat de oameni, ceea ce îl face imperfect, şi el nu înseamnă numai manuale de politici, formulare şi documente, ci şi oamenii de la fiecare nivel al organizaţiei;
- controlul intern poate să furnizeze o asigurare rezonabilă managementului şi Consiliului de Administraţie asupra faptului că obiectivele organizaţiei vor fi îndeplinite;
- controlul intern este angrenat în îndeplinirea obiectivelor organizaţiei.

În modelul COSO, controlul intern este reprezentat prin 5 elemente legate între ele:

a) mediul de control,
b) evaluarea riscurilor,

[1] Conform O.G. nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, cu modificările şi completările ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

c) activitățile de control,
d) informarea și comunicarea,
e) monitorizarea.

În lucrarea "Teoria și practica auditului intern", Jacques Renard arată că la cele 5 elemente ale controlului intern din modelul COSO, poate fi adăugat și auditul intern, motivația bazându-se pe faptul că auditul intern își aduce aportul la îmbunătățirea sistemelor de control intern, fără însă a exonera managementul entității de obligațiile și responsabilitățile acestuia în ceea ce privește descoperirea și prevenirea fraudelor și a erorilor din sistem.

Modelul COCO

A fost elaborat în anul 1995 de Institutul Canadian al Contabililor Autorizați (CICA) fiind alcătuit din aceleași elemente ca și modelul COSO, însă grupate altfel.

COCO definește **controlul intern** ca fiind reprezentat de ansamblul care include: resurse, sisteme, procedee, structuri, cultura organizației și alte elemente care puse împreună contribuie la atingerea obiectivelor.

Potrivit principiilor acestui model, sarcinile îndeplinite de personal se bazează pe:
- înțelegerea scopului acestor sarcini (atribuții), respectiv obiectivul care trebuie atins;
- capacitatea sa și competențele care îi revin;
- angajamentul de a-și realiza bine și la timp atribuțiile;
- monitorizarea performanțelor și supravegherea mediului pentru a învăța să se adapteze schimbărilor.

Modelul COCO cuprinde următoarele elemente:
- scopul (să știi ce să faci);
- angajamentul, implicarea (să vrei să faci);
- capacitatea (să poți să faci);
- monitorizarea și învățarea (să te adaptezi schimbărilor).

Acest model de control intern este explicat prin: (1) definiția modelului, (2) criterii de control și (3) gruparea acestor criterii.

Criteriile de control sunt grupate pe cele patru elemente ale modelului COCO, după cum urmează:
- criteriile privind scopul contribuie la orientarea organizației și se referă la: obiectivele acesteia, riscuri și oportunități, politici, planificare, scopuri și indicatori de performanță;
- criteriile privind angajamentul contribuie la afirmarea identității și a valorilor entității și se referă la valorile etice, integritate, politicile de resurse umane, răspunderile, responsabilitățile și obligația de raportare;
- criteriile privind capacitatea contribuie la afirmarea componenței entității și se referă la cunoștințe, competențe, informații și procese de comunicare, coordonare, activități de control;
- criteriile privind monitorizarea și învățarea contribuie la afirmarea evoluției entității și se referă la supravegherea mediului intern și a celui extern, monitorizarea performanței, revizuirea, reevaluarea nevoilor de informații și a sistemelor conexe, procesul de monitorizare și evaluarea eficacității controlului.

Comparând cele două modele ale controlului intern se pot concluziona următoarele:

a) conform modelului COSO, controlul intern:
- este un proces implementat de toți angajații unei entități;
- are un caracter relativ, oferind o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor.

b) conform modelului COCO, controlul intern:
- pune un accent mai mare pe mijloacele implementate decât pe angajați;
- are un caracter relativ, nu dă o asigurare absolută considerând că "ajută la atingerea obiectivelor".

2.3 Tipuri de control intern

Activitățile controlului intern pot fi structurate avându-se în vedere mai multe criterii, după cum urmează:

a) După natura activităților verificate (verificărilor efectuate), controlul intern poate fi clasificat după cum urmează:

Scanned with OKEN Scanner

- Controlul administrativ intern – control ierarhic ce se execută de către persoanele cu funcții de conducere asupra compartimentelor și persoanelor din subordine; este o sarcină care rezultă din atribuțiile de serviciu și se execută permanent;
- Controlul financiar de gestiune – reprezintă acele verificări asupra modului de respectare a dispozițiilor legale referitoare la gestionarea mijloacelor materiale și bănești pe baza documentelor primare și contabile;
- Controlul financiar preventiv propriu – reprezintă controlul efectuat pentru preîntâmpinarea efectuării operațiunilor care nu îndeplinesc condițiile de legalitate, regularitate și încadrarea în limitele creditelor bugetare sau creditelor de angajament, după caz, stabilite potrivit legii;
- Controlul reciproc exercitat între compartimentele sau salariații entității ca urmare a separării sarcinilor, a obiectivelor proprii fiecăruia și a participării la realizarea aceloraşi fluxuri de bunuri și informații;
- Autocontrolul angajaților pentru activitățile pe care le desfășoară;
- Auditul public intern.

b) <u>După momentul efectuării verificărilor</u>, controlul intern se clasifică astfel:
- Controlul preventiv – se exercită înaintea efectuării operațiunilor;
- Controlul concomitent – se exercită pe parcursul efectuării operațiunilor;
- Controlul ulterior – se exercită după efectuarea operațiunilor.

c) <u>După domeniul asupra căruia se exercită</u>, controlul intern se poate clasifica astfel:
- Controlul organizațional – controlul care urmărește să evidențieze cum se aplică planul de organizare a entității, cum se alocă autoritatea și responsabilitățile, cum funcționează piramida ierarhică;
- Controlul separării sarcinilor – controlul care vizează diminuarea riscurilor cumulării responsabilităților, ceea ce presupune reducerea posibilităților ca un salariat să efectueze mai multe operațiuni legate de o tranzacție (autorizare, plată, gestionare, contabilizare), situație care ar permite unei persoane să ascundă/comită erori, nereguli, în cadrul atribuțiilor pe care le are;
- Controlul fizic – controlul care are în vedere gestionarea, securitatea activelor și autorizarea accesului la active;
- Controlul privind autorizarea și aprobarea – controlul prin care se urmărește dacă operațiunile se realizează în conformitate cu deciziile stabilite de managementul entității;
- Controlul aritmetic și contabil – controlul care urmărește dacă înregistrarea și prelucrarea operațiunilor economice a fost autorizată, dacă s-au înregistrat toate operațiunile, dacă înregistrările sunt exacte și corecte. Controlul include verificarea acurateței aritmetice a înregistrărilor și verificarea corelațiilor contabile (conturi, balanțe de verificare, situații financiare etc.);
- Controlul personalului – controlul care vizează modul în care recrutarea, pregătirea profesională și evaluarea performanțelor profesionale corespund necesităților entității, precum și dacă integritatea și competența personalului sunt adecvate responsabilităților atribuite;
- Controlul privind supervizarea – controlul care urmărește să evidențieze dacă persoanele responsabile de urmărirea și înregistrarea tranzacțiilor zilnice, își îndeplinesc sarcinile.

Scanned with OKEN Scanner

III. COMPONENTELE CONTROLULUI INTERN conform INTOSAI GOV 9100 "LINII DIRECTOARE PENTRU STANDARDELE DE CONTROL INTERN ÎN SECTORUL PUBLIC"

În anul 2001, la Congresul Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INCOSAI), s-a decis actualizarea *Liniilor Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public*, emise inițial în anul 1992, prin introducerea în document a tuturor aspectelor de evoluție recentă, din domeniul controlului intern și pentru a integra o serie de elemente ale modelului COSO (*Control Intern – Cadru integrat).*

Prin integrarea acestuia în Liniile Directoare – activitate realizată de către grupul operativ al Comitetului Standardelor de Control Intern al INTOSAI – s-a încercat obținerea unei înțelegeri unitare a modului în care funcționează noul sistem de control intern, de către reprezentanții Instituțiilor Supreme de Audit.

"Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public", fac parte din categoria **INTOSAI GOV** (ghid/îndrumar pentru buna guvernanță) și sunt considerate extrem de utile atât managerilor din sectorul public care trebuie să implementeze sistemul de control intern, cât și auditorilor publici externi, care trebuie să cunoască acest sistem și să îl evalueze.

Controlul intern în organizațiile din sectorul public trebuie înțeles prin prisma caracteristicilor specifice acestuia, cum ar fi spre exemplu:

- îndeplinirea obiectivelor sociale sau politice,
- modul în care se utilizează fondurile publice,
- importanța procesului bugetar,
- răspunderea managerilor din sectorul public referitor la implementarea sistemului de control intern.

Potrivit ***Liniilor Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public*** **(INTOSAI GOV 9100)**, controlul intern este format din cinci componente interdependente (identice cu cele ale modelului COSO):

- MEDIUL DE CONTROL
- EVALUAREA RISCULUI
- ACTIVITĂȚILE DE CONTROL
- INFORMARE ȘI COMUNICARE
- MONITORIZARE

Controlul intern este conceput pentru a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor generale ale instituției. De aceea, obiectivele clar stabilite de către conducătorii entității și planificarea corespunzătoare a bugetului constituie condiții obligatorii pentru un control intern eficace.

Relația dintre obiectivele generale și cele cinci componente ale controlului intern

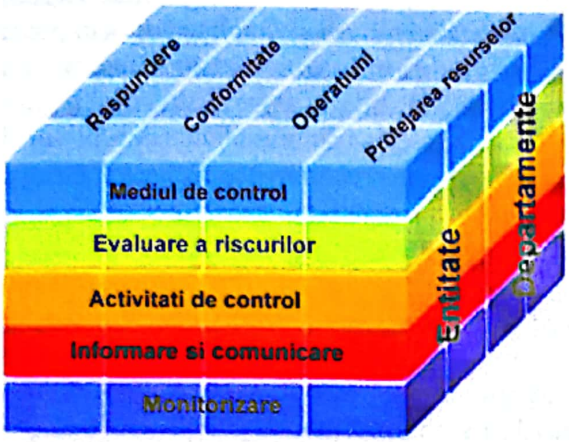
Există o relație directă între obiectivele generale (ceea ce își propune să realizeze o instituție) și cele cinci componente ale controlului intern (ceea ce este necesar pentru a le atinge).

Cele patru obiective generale – **răspundere** (și raportare), **conformitate** (cu legile și reglementările), **operațiuni** (sistematice, cu caracter etic, economice și eficace) și **protejarea resurselor** – sunt reprezentate în schema de mai jos prin *coloane verticale*. Cele cinci componente sunt reprezentate prin *rânduri orizontale*, iar instituția sau entitatea și departamentele acesteia sunt prezentate prin *a treia dimensiune a matricei,* din partea laterală.

Scanned with OKEN Scanner

Prezentăm pentru exemplificare cele 5 componente ale modelului COSO, preluate în INTOSAI GOV 9100

Figura nr. 1



Fiecare rând care reprezintă componentele controlului intern se aplică tuturor celor patru obiective generale stabilite pentru entitate.

Controlul intern este relevant pentru toată instituţia în întregul său şi pentru fiecare departament în parte.

În timp ce sistemul de control intern este relevant şi aplicabil tuturor instituţiilor, modul implementării de către conducere variază foarte mult în funcţie de natura entităţii şi depinde de o serie de factori specifici. Aceşti factori includ structura organizatorică, genul/profilul riscurilor, mediul de activitate, dimensiunea şi complexitatea activităţilor şi sistemul de reglementare aplicabil. Deoarece are în vedere situaţia specifică a instituţiei, conducerea ia în consideraţie o serie de opţiuni privind complexitatea proceselor şi metodologiilor utilizate pentru aplicarea componentelor sistemului de control intern.

3.1 Mediul de control

Mediul de control cuprinde atitudinea generală, conştientizarea şi măsurile luate de conducere şi de cei însărcinaţi cu guvernanţa privind sistemul de control intern şi importanţa sa în cadrul entităţii.

Mediul de control *stabileşte* tonul organizaţiei, influenţând conştiinţa controlului la nivelul personalului. El reprezintă baza tuturor celorlalte componente ale controlului intern, asigurând o disciplină în cadrul organizaţiei ce trebuie respectată şi o structură a entităţii, astfel încât sistemul de control intern să poată fi aplicat în mod eficace.

În plus, mediul de control intern este un instrument eficient în prevenirea corupţiei şi a fraudei.

Elementele care definesc mediul de control sunt:

- integritatea[2] personală şi profesională, valorile etice (principiile morale) stabilite de conducere pentru întregul personal, inclusiv o atitudine de sprijin permanent faţă de controlul intern;
- o preocupare continuă a conducerii pentru competenţă la nivelul întregului personal;
- " tonul dat de sus" (filozofia şi stilul de activitate ale conducerii);
- structura organizatorică a entităţii;
- politica şi practicile privind resursele umane.

3.2 Evaluarea riscurilor

[2] Integritate - calitatea de a avea principii morale solide; verticalitate, onestitate şi sinceritate; dorinţa de a face bine, de a profesa şi de a trăi conform unui set de valori şi speranţe (COSO 1992)

Scanned with OKEN Scanner

Conform INTOSAI GOV 9130[3], scopul gestionării riscului entității este acela de a permite managementului unei entități să identifice elementul de nesiguranță privind atingerea obiectivelor stabilite și riscul asociat acestuia (deciderea acțiunilor care să îl limiteze sau să îl înlăture) și să aibă oportunitatea de a spori capacitatea de adăugare de valoare sau, în termeni utilizați în sectorul public, de a oferi servicii mai eficiente, economice și eficace și de a ține cont de valori cum ar fi echitatea și dreptatea. Riscul poate fi considerat în sens negativ de incertitudine, amenințare, obstacol sau în sens pozitiv, de oportunitate.

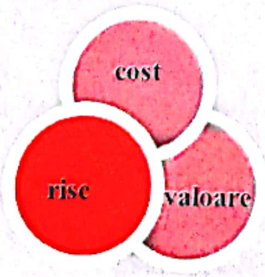
Procesul de gestionare a riscului implică:

1. identificarea riscurilor aferente obiectivelor instituției, inclusiv a celor datorate factorilor interni și externi, la nivel de instituție și la nivel de activitate.
2. evaluarea riscurilor:
   - estimarea semnificației riscurilor,
   - evaluarea probabilității producerii riscurilor.
3. evaluarea înclinației/dispoziției (gradului/nivelului) de acceptare a unor riscuri de către conducerea instituției;
4. crearea răspunsurilor/stabilirea acțiunilor ce trebuie întreprinse:
   - trebuie avute în vedere patru tipuri de răspunsuri la risc: transfer, toleranță, tratare sau terminare. Dintre acestea, tratarea riscurilor este cea mai relevantă, deoarece controalele interne eficace reprezintă principalul mecanism de tratare a riscurilor;
   - controalele adecvate care pot fi introduse pentru a evita riscurile pot fi de depistare sau de prevenire.

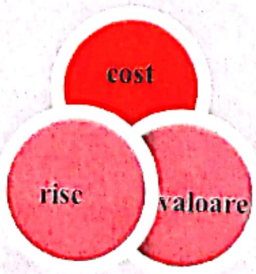
Având în vedere evenimentele economice din ultimii ani, cea mai importantă provocare va fi ca organizațiile să găsească echilibrul între risc, costuri și valoare, în condițiile în care un **beneficiu semnificativ** este acela de a avea cât mai multe rezultate cu resurse puține, dar care presupune o stabilire clară a riscurilor cheie/semnificative cu care se confruntă entitățile.

Aspecte ce trebuie avute în vedere pentru echilibrarea riscului, costului și valorii

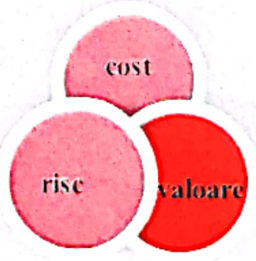
- Înțelege managementul entității riscurile cu care se confruntă?
- Cunoaște riscurile cheie?
- Se raportează managementului riscurile cheie?
- Se acceptă nivelul corect de risc?
- Se cunoaște dacă riscurile proprii se gestionează corespunzător?
- Există un document specific referitor la risc (registru)?



- Se concentrează atenția pe riscurile semnificative?
- Există riscuri care se dublează, se suprapun?
- Sunt utilizate controale automate sau controale manuale?
- Există combinația necesară de competențe corespunzătoare atinse prin costuri corecte?
- Este optimizată utilizarea tehnologiei pentru gestionarea riscurilor?



- Riscurile asumate corespund obiectivelor strategice stabilite?
- Se obțin beneficii corespunzătoare în investițiile riscante realizate?
- Urmare a procesului de gestionare a riscului se obțin soluții de îmbunătățire?
- Gestionarea riscului ajută la un progres mai rapid sau la o încetinire a activității?



[3] Informații suplimentare privind gestionarea riscului entității

Scanned with OKEN Scanner

3.3 Activităţi de control

Activităţile de control sunt politicile şi procedurile stabilite pentru abordarea riscurilor în vederea atingerii obiectivelor instituţiei **(Activitate semnificativă pentru entitate → Obiective → Riscuri →Controale).**

Pentru a fi eficiente, activităţile de control trebuie să fie adecvate, trebuie să funcţioneze permanent în conformitate cu planul pentru perioada respectivă şi să fie rentabile, să fie înţelese rapid şi just, să fie rezonabile şi integrate în alte componente ale controlului intern.

Activităţile de control se desfăşoară în întreaga instituţie, la toate nivelurile şi funcţiile acesteia. Există o gamă diversă de activităţi de control care pot fi de depistare şi de prevenire, cum ar fi, de exemplu:

1. Proceduri de autorizare şi aprobare,
2. Separarea atribuţiilor (autorizare, procesare, înregistrare, revizuire),
3. Controale privind accesul la resurse şi înregistrări,
4. Verificări,
5. Reconcilieri,
6. Analize ale performanţei de funcţionare,
7. Revizuiri ale operaţiilor, proceselor şi activităţilor,
8. Supervizare.

Activităţile de control (1) – (3) sunt preventive, (4) – (6) au mai degrabă caracter de depistare, iar (7) şi (8) sunt şi de prevenire şi de depistare/detectare.

Controalele de prevenire se realizează în timpul derulării operaţiunilor înainte de a se trece la faza următoare şi, de regulă, înaintea înregistrării operaţiunii respective. Aceste controale se materializează într-o semnătură sau o viză dată pe documente de către persoanele abilitate.

Controalele de detectare sunt efectuate asupra unui grup de operaţiuni de aceeaşi natură (prin sondaj) cu scopul de a descoperi anomaliile în funcţionarea sistemului sau pentru a se asigura că aceste anomalii nu există.

Instituţiile trebuie să atingă un echilibru adecvat între activităţile de detectare şi cele de control preventiv, adesea recurgându-se la o combinare de controale pentru a compensa dezavantajele particulare ale controalelor individuale.

Măsurile corective sunt o completare necesară la activităţile de control pentru atingerea obiectivelor.

Activităţile de control privind tehnologia informaţiilor

Deoarece tehnologia informaţiilor a avansat, instituţiile au devenit tot mai dependente de sistemele informatice care le efectuează operaţiile şi procesează, menţin şi raportează informaţiile esenţiale. Drept urmare, siguranţa şi securitatea datelor informatice şi a sistemelor care procesează, stochează şi raportează aceste date reprezintă o preocupare majoră a conducerii şi a auditorilor din instituţii.

Sistemele informaţionale implică tipuri specifice de activităţi de control, tehnologia informaţiei nu este un element de control ce "se susţine singur".

Utilizarea sistemelor automatizate de procesare a informaţiilor introduce mai multe riscuri care trebuie avute în vedere de instituţie. Aceste riscuri provin, printre altele, din:

- procesarea uniformă a tranzacţiilor;
- sisteme informatice care iniţiază automat tranzacţii;
- potenţial sporit de erori nedetectate;
- natura componentelor hardware şi a soft-urilor utilizate;
- înregistrarea de operaţiuni economice care nu sunt obişnuite sau nu sunt frecvente (de rutină).

De exemplu, un risc inerent de la procesarea uniformă a operaţiunilor este că eroarea care rezultă din probleme de programare informatică va apărea sistematic în operaţiunile similare. Controalele eficiente privind tehnologia informaţiilor pot oferi conducerii o asigurare rezonabilă că informaţiile procesate de sistemele sale informatice îndeplinesc obiectivele de control preconizate, cum ar fi asigurarea integralităţii, oportunităţii şi valabilităţii datelor şi păstrarea integrităţii acestora.

Sistemele informatice implică tipuri speciale de activităţi de control.

Scanned with OKEN Scanner

3.4 Informarea și comunicarea

Informarea și comunicarea sunt esențiale pentru realizarea tuturor obiectivelor de control intern dintr-o entitate.

Informațiile

O precondiție a informațiilor sigure și relevante este înregistrarea imediată și clasificarea corectă a tranzacțiilor sau evenimentelor. Informațiile pertinente trebuie identificate, obținute și comunicate într-o formă și într-un interval de timp care să permită personalului să realizeze controlul intern și responsabilitățile care îi revin (comunicare oportună persoanelor autorizate).

De aceea, sistemul de control intern în sine și toate operațiunile economice și evenimentele semnificative trebuie integral documentate.

Sistemele informatice generează rapoarte care conțin informații operaționale, financiare, nefinanciare și de conformitate, ceea ce face posibilă executarea și controlarea activității. Ele se ocupă nu numai de datele generate pe plan intern, ci și de informațiile referitoare la evenimente, activități și condiții externe necesare pentru a permite luarea deciziilor și raportarea.

Capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate este afectată de calitatea informațiilor, ceea ce presupune că informațiile trebuie să fie adecvate, oportune, actuale, corecte și accesibile.

Comunicarea

Comunicarea eficientă trebuie să se desfășoare de sus în jos, de jos în sus și la nivelul instituției, prin toate componentele și întreaga sa structură. Toți membrii personalului trebuie să primească de la conducerea superioară mesajul clar că responsabilitățile de control trebuie luate în serios. Ei trebuie să înțeleagă rolul individual pe care îl au în sistemul de control intern și modul în care activitățile proprii se leagă de activitatea celorlalți. Este necesară și comunicarea eficientă cu părțile din afara instituției.

3.5 Monitorizarea

Sistemele de control intern trebuie monitorizate pentru a evalua calitatea performanței sistemului în timp. Monitorizarea se realizează prin activități de rutină, evaluări separate sau o combinare a acestor două metode.

i. Monitorizarea continuă

Monitorizarea continuă a controlului intern este încorporată în activitățile normale, obișnuite, de funcționare a instituției. Ea include activități de conducere și supervizare periodice și alte măsuri luate de personal în procesul de îndeplinire a sarcinilor.

Activitățile de monitorizare continuă acoperă fiecare componentă a controlului intern și implică măsuri împotriva sistemelor de control nesistematice, neetice, neeconomice și ineficiente.

ii. Evaluări separate

Sfera și frecvența evaluărilor separate vor depinde în primul rând de evaluarea riscurilor și de eficiența procedurilor de monitorizare continuă.

Evaluările separate specifice acoperă evaluarea eficienței sistemului de control intern și asigură obținerea de către controlul intern a rezultatelor dorite pe baza unor metode și proceduri predefinite.

Deficiențele controlului intern trebuie raportate nivelului corespunzător de conducere.

Monitorizarea trebuie să asigure rezolvarea adecvată și promptă a constatărilor și recomandărilor efectuate de către auditul intern din cadrul entității respective.

Limitele controlului intern

Controlul intern, indiferent de modul în care este conceput și funcționează poate oferi doar o asigurare rezonabilă și nu una absolută că obiectivele entității sunt îndeplinite. Probabilitatea de realizare a acestora este afectată de limitele inerente ale controlului intern. Acest fapt se datorează unor factori interni și externi care nu au fost și nu au putut fi luați în considerație la proiectarea (conceperea) controlului intern, cum ar fi:

- erori umane: neglijență, neatenție, interpretări eronate, erori de raționament etc.,
- abuzul de autoritate manifestat de unele persoane cu atribuții de conducere, coordonare sau supervizare,
- limitarea independenței în exercitarea atribuțiilor de serviciu,
- schimbări frecvente intervenite în mediul intern și în cel extern al entității,

Scanned with OKEN Scanner

- proceduri de control neadecvate,
- proceduri de control neadaptate sau adaptate şi neaplicate,
- costurile controlului intern.

Controlul intern trebuie să fie eficient, să nu determine costuri suplimentare şi să permită economisirea mijloacelor materiale, financiare şi umane.

De altfel, poate exista şi situaţia de a proiecta un sistem bun de control intern, dar acesta să fie greşit înţeles şi pus în practică de către cei implicaţi în acea entitate (personal greşit instruit în ceea ce priveşte implementarea controlului intern) sau tratat în mod formal.

Trebuie avută în vedere şi situaţia în care controalele interne pot fi eludate prin asocierea a două sau mai multe persoane în acest scop sau chiar de către conducere. [4]

În concluzie, există o mulţime de factori care nu se află sub directa influenţă a deciziei manageriale sau a proiectării unor produse sau servicii în cadrul entităţii – erori umane, erori de judecată, decizii greşite, acte de indisciplină ori de rea-voinţă. De aceea, un sistem de control rezonabil şi flexibil, care se poate modifica în funcţie de realităţi, reuşeşte, nu în mod absolut, ci în anumite limite, să asigure îndeplinirea obiectivelor manageriale cu o mai mare probabilitate şi în condiţii mai bune.

Concluzionând cele prezentate în acest capitol, activităţile de control fac parte integrantă din procesul de control intern/managerial, prin care entitatea urmăreşte atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizează aplicarea normelor şi procedurilor de control intern, la toate nivelele ierarhice şi funcţionale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanţelor operaţionale, securizarea activelor, separarea atribuţiilor. Răspunderea managerială implică responsabilitatea pentru buna gestiune financiară şi performanţă la toate nivelele unei entităţi, respectiv pentru toate cele cinci componente ale controlului intern. Acest lucru reprezintă inclusiv faptul că managerii sunt obligaţi să raporteze despre acţiunile întreprinse şi deciziile luate pentru a îndeplini obiectivele entităţii pe care o conduc.

[4] Conform ISA 240 - Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă produsă ca urmare a fraudei este mai mare decât riscul de a nu detecta o denaturare ce rezultă ca urmare a erorii. Frauda poate implica planuri sofisticate şi atent organizate menite să o ascundă, precum falsul, omiterea deliberată de a înregistra operaţiunile, sau declaraţii false intenţionate către auditor. Astfel de încercări de ascundere pot fi mai greu de detectat atunci când sunt însoţite de complicitate. Deşi auditorul poate identifica potenţiale oportunităţi de comitere a fraudei, este dificil pentru auditor să determine dacă denaturările din domeniile în cazul cărora se aplică raţionamentul profesional, precum estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau eroare. Mai mult, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei efectuate de conducere este mai mare decât cel aferent fraudei angajaţilor.

Scanned with OKEN Scanner

IV. ARMONIZAREA CONTROLULUI FINANCIAR PUBLIC INTERN CU ACQUIS-UL COMUNITAR

4.1 Noţiunea de acquis comunitar

Acquis-ul comunitar reprezintă ansamblul de drepturi şi obligaţii asumate de statele membre ale Uniunii Europene, normele juridice ce reglementează activitatea Comunităţilor Europene şi a instituţiilor UE, acţiunile şi politicile comunitare.

Acesta constă în:

- conţinutul, principiile şi obiectivele politice cuprinse în tratatele originare şi în cele ulterioare ale Comunităţii Europene;
- legislaţia adoptată de către instituţiile UE pentru punerea în practică a prevederilor tratatelor (regulamente, directive, decizii, opinii şi recomandări);
- jurisprudenţa Curţii de Justiţie a Comunităţii Europene;
- declaraţiile şi rezoluţiile adoptate în cadrul UE;
- acordurile internaţionale la care Comunitatea Europeană este parte, precum şi cele încheiate între statele membre ale UE cu referire la activitatea desfăşurată;
- acţiuni comune, poziţii comune, convenţii semnate, rezoluţii, declaraţii şi altę acte adoptate în cadrul politicii externe şi de securitate comune şi al cooperării din domeniul justiţiei şi afacerilor externe.

Acquis-ul comunitar corespunzător Capitolului 28 – Controlul Financiar - prin care s-a realizat introducerea **conceptului CFPI**, cuprinde în cea mai mare parte principii de control financiar public intern, acceptate la nivel internaţional, conforme cu principiile europene şi care trebuie transpuse în sistemele de control şi audit din întregul sistem public.

Conform Cărţii Galbene a Comisiei Europene **"Bine aţi venit în lumea CFPI"**, controlul intern modern este orientat spre transparenţă, responsabilităţi clare, metodologie şi standarde armonizate cu acquis-ul comunitar. Transparenţa reprezintă manifestarea principiului de guvernare care ţine de responsabilitatea pe care societatea civilă a desemnat-o/atribuit-o administraţiei statului pentru a creşte veniturile şi a efectua cheltuieli în numele/interesul său. Transparenţa presupune că deciziile luate şi implementarea acestora este în concordanţă cu regulile şi normele existente, implicând circulaţia liberă a informaţiei şi disponibilitatea acesteia celor care sunt vizaţi de deciziile în cauză şi implementarea acestora. Informaţia este comprehensivă şi furnizată în forme şi prin mijloace inteligibile.

În Cartea Galbenă se mai precizează:

"Ţările care au primit statutul de ţară candidată în cadrul Uniunii Europene intră în negociere privind un număr de capitole care vizează transpunerea acquis-ului comunitar al UE în legislaţia naţională a ţării respective.

Capitolul 32 (fostul capitol 28) al acquis-ului comunitar constă în trei elemente: Control financiar public intern (CFPI), Auditul Extern şi Protejarea intereselor financiare ale UE/lupta împotriva fraudei. Primele două elemente nu sunt acoperite de regulamentul Uniunii Europene. În calitate de State Membre, acestea au libertatea de a face propriile aranjamente în domeniul controlului resurselor bugetare naţionale. Cu toate acestea, gestionarea şi controlul fondurilor europene sunt supuse unor reglementări specifice ale UE care trebuie implementate de Ţările Candidate.

Deoarece negocierile cu ţările candidate au început în jurul anului 2000, CFPI şi auditul extern au fost considerate ca fiind acquis soft, respectiv faptul că nu există legislaţie specifică a UE pe aceste teme. Cu toate acestea, instituţiile europene (Consiliul European, Parlamentul European, Curtea de Conturi Europeană şi Comisia Europeană) au convenit ca în acest capitol, Ţările Candidate să realizeze reforma sistemelor de control public intern şi a auditului extern, astfel încât să urmărească şi să implementeze standardele internaţionale ale UE şi cele mai bune practici."

Ca principiu, CFPI este un model cadru de preaderare, pe care fiecare ţară îl poate dezvolta în funcţie de cultura proprie, respectând însă buna practică în domeniul managementului administraţiei publice. Trebuie avut în vedere faptul că Tratatul de Aderare este un tratat de loialitate şi se presupune că ţările integrate în UE respectă negocierile şi pun accent pe administraţia publică naţională, care reprezintă o problemă de interes comun.

Scanned with OKEN Scanner

Aceeași Carte Galbenă definește CFPI în baza a 3 elemente/piloni:

a) **răspunderea managerială** (pentru introducerea sistemelor de management financiar și control/control managerial);
b) **auditul intern independent funcțional** (introducerea auditului intern în entitățile publice);
c) **unitatea centrală de armonizare** (UCA) pentru dezvoltarea metodologiilor și standardelor referitoare la primele două elemente (răspunderea managerială și auditul intern).

În vederea implementării CFPI trebuie luate în considerație următoarele etape: conceptualizarea (transpunerea teoriei în concepte), dezvoltarea cadrului organizațional, dezvoltarea cadrului legal și stabilirea unei politici de dezvoltare a personalului. În practică, aceste etape sunt legate între ele, iar experiența arată că implementarea CFPI începe imediat ce conceptul a fost agreat în țara respectivă.

Așa cum se precizează și în literatura de specialitate, sarcinile unei unități centrale de armonizare trebuie să fie următoarele:

- de a realiza politica în domeniul controlului intern (documentul de strategie CFPI),
- de a face analiza comparativă a cadrului de control intern cu standardele internaționale relevante,
- de a elabora legislația și regulamentele în domeniu, conform politicii stabilite,
- de a coordona instruirea managerilor, auditorilor interni și a controlorilor financiari.

După ce acest stadiu inițial a fost îndeplinit, atenția celor care lucrează în cadrul unității centrale de armonizare trebuie concentrată către urmărirea modului în care operează noile sisteme și structuri, consolidarea capacităților interne și externe existente, în vederea sprijinirii dezvoltării continue a profesiei de auditor public intern și menținerea unei atitudini pozitive din partea managerilor pentru un management financiar sănătos, precum și continuarea dezvoltării standardelor de control intern în sectorul public.

4.2 Organizarea controlului financiar public intern în România

Până la data aderării la UE, România a adoptat acquis-ul comunitar în domeniul controlului financiar, aferent Capitolului 28 al Acordului European de Aderare. În perioada premergătoare aderării, România a continuat armonizarea legislației naționale cu acquis-ul comunitar și dezvoltarea infrastructurii instituționale necesare implementării acestuia, în conformitate cu angajamentele asumate prin Acordul European.

În Raportul de monitorizare al Comisiei Europene din anul 2006 referitor la stadiul pregătirii României în vederea obținerii statutului de membru al UE, pentru Capitolul 28, se precizează: *„România a adoptat o strategie globală pentru dezvoltarea controlului financiar public intern în concordanță cu standardele și practicile comunitare. CFPI este în curs de implementare, în fază avansată, desfășurându-se în conformitate cu acquis-ul. Controlul financiar preventiv a fost progresiv integrat în sfera responsabilității manageriale."*

Și după aderarea la UE, România trebuie să asigure un management financiar riguros în toate instituțiile publice, transparența și controlul utilizării fondurilor UE, precum și protejarea intereselor financiare ale acesteia.

Pentru promovarea bunei guvernări, în sectorul public este implementat controlul financiar public intern, care include:

- sistemul de control intern/managerial,
- auditul intern,
- coordonarea și armonizarea centralizată a componentelor menționate mai sus.

*"**Controlul financiar public intern reprezintă întregul sistem de control intern din sectorul public, format din sistemele de control ale entităților publice, ale altor structuri abilitate de Guvern și dintr-o unitate centrală care este responsabilă de armonizarea și implementarea principiilor și standardelor de control și audit**"* [5].

Conform **Strategiei dezvoltării controlului financiar public intern în România** pentru perioada 2010-2013, elaborată de către Ministerul Finanțelor Publice, tipurile de **control financiar public intern** sunt următoarele:

➡ **Auditul public intern,** activitate coordonată de Ministerul Finanțelor Publice, este organizat prin:

a) Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern (UCAAPI) - direcție de specialitate în cadrul MFP, care reprezintă un instrument important pentru crearea și asigurarea unui cadru unitar în domeniul auditului public intern, în elaborarea strategiei și a cadrului normativ

[5] Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, cu modificările și completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

general, în coordonarea și evaluarea activității de audit public intern la nivel național, precum și de realizare a misiunilor de audit public intern de interes național;

b) Comitetul pentru Auditul Public Intern (CAPI), organism cu caracter consultativ, înființat pe lângă UCAAPI pentru a acționa în vederea definirii strategiei și a îmbunătățirii activității de audit public intern, în sectorul public;

c) Structuri independente de audit public intern organizate în fiecare instituție publică, în subordinea directă a conducerii acestora și care, prin atribuțiile lor nu trebuie să fie implicate în elaborarea procedurilor de control intern și în desfășurarea activităților supuse auditului intern.
Structura funcțională de audit public intern constituită într-o entitate publică poate fi: direcție generală, direcție, serviciu, birou sau compartiment. Conducătorul acestei structuri este numit de către conducătorul entității publice, cu avizul UCAAPI. La entitățile publice locale, care nu sunt subordonate altor entități publice și care derulează anual un buget de până la echivalentul a 100.000 EURO, auditul intern se limitează la auditul de regularitate și se efectuează de către structurile teritoriale de audit intern ale Ministerului Finanțelor Publice.

Conform standardelor internaționale în domeniu (INTOSAI GOV 9150[6]), auditorii interni contribuie la continuitatea eficienței și eficacității sistemului de control intern prin evaluări și recomandări și de aceea ei dețin un rol semnificativ în buna desfășurare a controlului intern și reprezintă partea critică a acestuia.

- **Controlul financiar preventiv,** coordonat de Ministerul Finanțelor Publice, este organizat și se exercită în următoarele forme:

a) controlul financiar preventiv propriu (CFPP) este o activitate independentă organizată în cadrul entităților publice, (de regulă, în cadrul compartimentelor de specialitate financiar-contabilă, însă conducătorul entității poate decide extinderea acestuia și la alte compartimente de specialitate) care constă în verificarea sistematică a proiectelor de operațiuni care presupun decizii financiare și/sau patrimoniale. Verificarea privește legalitatea, regularitatea și încadrarea în limitele creditelor bugetare sau creditelor de angajament, după caz, stabilite potrivit legii, a operațiunilor supuse controlului. Activitatea se exercită prin viză, respectiv prin refuzul de viză. Evaluarea activității persoanei care desfășoară activități de CFPP se face anual - de către conducătorul entității publice, cu acordul entității publice care a avizat numirea - prin calificative, pe baza informațiilor cuprinse în rapoartele auditului public intern și în rapoartele Curții de Conturi, unde este cazul;

b) controlul financiar preventiv delegat (CFPD) se efectuează prin intermediul controlorilor delegați ai MFP, constituiți ca un compartiment distinct (în cadrul UCASMFC – Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control) în subordinea ministrului finanțelor publice. Controlorul delegat este independent de structura managerială a entității publice la care exercită viza. Acesta exercită o reverificare a acelor proiecte de operațiuni considerate ca având un nivel de risc ridicat.

CFPD se exercită la instituțiile publice importante (ordonatorii principali de credite), Trezoreria Statului și pentru operațiunile privind datoria publică, pentru operațiunile finanțate din fonduri externe, precum și la alte entități publice sau persoane juridice de drept privat care gestionează fonduri publice și/sau administrează patrimoniul public sau în cazul unor operațiuni care prezintă risc ridicat. În prezent, sunt 73 de ordonatori de credite și structuri din cadrul acestora la care se exercită controlul financiar preventiv delegat.

Totodată, controlorul delegat are și atribuții de consiliere, formulând în acest sens avize consultative, precum și rolul de a îndruma și monitoriza entitatea în implementarea controlului intern/managerial.

Controlul financiar preventiv se va integra, în mod treptat, în sfera răspunderii manageriale pe măsură ce controlul intern/managerial din entitățile publice va asigura eliminarea riscurilor în administrarea fondurilor publice (art. 8 alin. 4 din O.G. nr.119/1999). Integrarea controlului financiar preventiv în sfera răspunderii manageriale și retragerea controlorilor financiari delegați, așa cum a fost solicitată și de Comisia Europeană, se va realiza în continuare în baza evaluării efectuate de auditul public intern din cadrul MFP (UCAAPI).

---

[6] INTOSAI GOV 9150 – standard din cadrul ghidului de bună guvernanță, care are ca subiect colaborarea între auditorii interni și cei externi.

Scanned with OKEN Scanner

- **Sistemele de Management Financiar şi Control (SMFC)** reprezintă totalitatea instrumentelor manageriale implementate în întregul sector public după principiul ierarhic, care permit asigurarea exercitării controlului asupra operaţiunilor de orice natură. Acest sistem oferă conducerii entităţii instrumente de monitorizare şi control asupra îndeplinirii în mod adecvat a atribuţiilor de serviciu ale fiecărui angajat din propria instituţie.

Persoanele care gestionează fonduri publice sau patrimoniul public au obligaţia să realizeze o bună gestiune financiară prin asigurarea legalităţii, regularităţii, economicităţii, eficacităţii şi eficienţei în utilizarea fondurilor publice şi în administrarea patrimoniului public.

Ministerul Finanţelor Publice este autoritatea administraţiei publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării şi implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial, precum şi al gestiunii financiare. Ministerul Finanţelor Publice îndrumă metodologic, coordonează şi supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial, precum şi asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice şi în administrarea patrimoniului public[7].

S-a creat astfel posibilitatea ca un organism specializat, respectiv UCASMFC, să asigure coordonarea sistemelor de management financiar şi de control (MFC) prin:

- definirea unei strategii unitare în domeniul MFC,
- elaborarea standardelor de control intern,
- armonizarea normelor metodologice cu implicaţii financiare prin încorporarea procedurilor de control în vederea asigurării bunei gestiuni financiare a fondurilor şi a patrimoniului public,
- coordonarea sistemului de pregătire profesională a specialiştilor implicaţi în managementul financiar şi control,
- dezvoltarea sistemului dc raportare a rezultatelor activităţii de control intern din entităţile publice.

- **Controlul intern**[8] **de bază al entităţilor publice** cuprinde ansamblul tuturor tipologiilor de control intern care pot să funcţioneze în cadrul unei organizaţii.

Conform recomandărilor Comisiei Europene, **UCASMFC** a elaborat un model general de control intern în baza modelului COSO, reglementat prin OMFP nr. 946/2005 *pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial*[9]. Acest model reprezintă totodată şi criteriile în funcţie de care se evaluează/autoevaluează calitatea sistemelor de control intern din cadrul entităţilor publice, se identifică zonele de risc şi direcţiile dc schimbare necesare.

Scopul CFPI[10], aşa cum este stabilit prin lege, este verificarea legalităţii, regularităţii şi conformităţii operaţiunilor, identificând slăbiciunile sistemului de control intern care au generat erorile, gestiunea defectuoasă sau frauduloasă şi propunerea de măsuri de remediere a acestora. Verificările se exercită în următoarele domenii:

- veniturile publice (stabilirea, înregistrarea debitelor şi urmărirea încasărilor),
- cheltuielile publice (administrarea şi utilizarea fondurilor pentru finanţarea acestor cheltuieli din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului, bugetele locale, bugetul fondurilor provenite din credite externe, bugetele instituţiilor publice etc.),
- gestionarea fondurilor publice externe, rambursabile şi nerambursabile, inclusiv a fondurilor UE,

---

[7] Articolul 5 din O.G. nr. 119/1999, a fost modificat prin Legea nr. 234/2010 pentru modificarea şi completarea Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv.

[8] Prin Legea nr. 234/2010 pentru modificarea şi completarea O.G. nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, se înlocuieşte sintagma "control intern" cu sintagma "control intern/managerial".

[9] Standardele de control intern definesc un set minim de reguli de management pe care toate entităţile publice trebuie să le implementeze şi au ca obiectiv crearea unui model de control intern/managerial uniform şi coerent. Stabilirea sistemului de control intern intră în responsabilitatea conducerii entităţii publice respective şi trebuie să aibă la bază aceste standarde elaborate de MFP.

[10] Aşa cum s-a precizat la Conferinţa organizată de către Comisia Europeană privind CFPI, conceptul **CFPI** a fost stabilit în mod corespunzător, dar înţelegerea sa poate fi limitată. Pentru ca acesta să fie durabil ar trebui corelat cu Reforma Administraţiei Publice şi cu Managementul Financiar Public. În mod sigur, confuzia este cauzată de litera "F" din cadrul CFPI, deoarece poate crea impresia că este solicitată doar conformitatea financiară, nu şi aspectul de bună administrare/valoare pentru bani (performanţă). De aceea, Ministerul Finanţelor Publice nu poate fi singurul responsabil pentru asigurarea succesului implementării conceptului. Şi celelalte ministere trebuie să identifice acele persoane cu funcţii suficient de înalte de conducere care să supravegheze introducerea acestui concept.

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile şi cheltuielile societăţilor şi companiilor naţionale, regiilor autonome şi societăţilor comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acţionar majoritar.

Aşa cum au fost prezentaţi la Conferinţa organizată de Comisia Europeană cu tema CFPI, termenii ce compun **Sistemul de Control Financiar Public Intern** reprezintă, în esenţa lor, următoarele:

- **sistemul:** instituţia, angajaţii, instruirea, metodologia, raportarea, responsabilităţile şi sancţiunile;
- **controlul:** activităţile care supraveghează întregul domeniu al gestiunii financiare şi care permit guvernului să controleze toate finanţările;
- **financiar**: subliniază caracterul financiar (administrativ, de conducere sau bugetar) al activităţilor ce sunt verificate;
- **public**: activităţile de control realizate în sectorul public;
- **intern**: în cadrul fiecărei entităţi publice.

CFPI trebuie considerat ca făcând parte dintr-un tot unitar, o largă arie conceptuală a finanţelor publice, care cuprinde pregătirea bugetului naţional, aprobarea şi execuţia bugetară, trezoreria, managementul datoriei publice, fiscalitatea, contabilitatea consolidată, raportarea financiară, achiziţiile publice şi controlul intern (care cuprinde şi auditul intern).

În legislaţia din România (OMFP nr. 946/2005) au fost preluate cele 5 elemente ale controlului intern (prezentate în capitolul anterior) şi s-au dezvoltat în baza lor un număr de 25 de standarde de management/control intern aplicabile în entităţile publice, după cum urmează:

STANDARDELE DE MANAGEMENT/CONTROL INTERN LA ENTITĂŢILE PUBLICE

- lista standardelor -

- Mediul de control
Standardul 1 - ETICA, INTEGRITATEA
Standardul 2 - ATRIBUŢII, FUNCŢII, SARCINI
Standardul 3 - COMPETENŢA, PERFORMANŢA
Standardul 4 - FUNCŢII SENSIBILE
Standardul 5 - DELEGAREA
Standardul 6 - STRUCTURA ORGANIZATORICĂ

- Performanţe şi managementul riscului (COSO şi INTOSAI GOV - Evaluarea riscului)
Standardul 7 - OBIECTIVE
Standardul 8 - PLANIFICAREA
Standardul 9 - COORDONAREA
Standardul 10 - MONITORIZAREA PERFORMANŢELOR
Standardul 11 - MANAGEMENTUL RISCULUI
Standardul 15 - IPOTEZE, REEVALUĂRI

- Informarea şi comunicarea
Standardul 12 - INFORMAREA
Standardul 13 - COMUNICAREA
Standardul 14 - CORESPONDENŢA
Standardul 16 - SEMNALAREA NEREGULARITĂŢILOR

- Activităţi de control
Standardul 17 - PROCEDURI
Standardul 18 - SEPARAREA ATRIBUŢIILOR
Standardul 19 - SUPRAVEGHEREA
Standardul 20 - GESTIONAREA ABATERILOR
Standardul 21 - CONTINUITATEA ACTIVITĂŢII
Standardul 22 - STRATEGII DE CONTROL
Standardul 23 - ACCESUL LA RESURSE

- Auditarea şi evaluarea (COSO şi INTOSAI GOV - Monitorizarea)
Standardul 24 - VERIFICAREA ŞI EVALUAREA CONTROLULUI
Standardul 25 - AUDITUL INTERN

Conform aceluiaşi document:
Titlul standardului - precizează domeniul de management la care se referă standardul.
Descrierea standardului - prezintă politica entităţii în domeniul la care se referă standardul.
Cerinţele generale - enunţă direcţiile determinante în care trebuie acţionat, în vederea respectării standardului.
Referinţe principale - prezintă actele normative reprezentative, care cuprind prevederi aplicabile standardului.

Scanned with OKEN Scanner

Acest act normativ are o semnificaţie deosebită pentru cultura managerială a entităţilor publice din România, întrucât prin respectivele standarde s-a realizat alinierea la bunele practici şi la sistemul de valori european în materie de control financiar public intern.

La fel cum se menţionează şi în reglementările internaţionale, aceste standarde de control intern fac referire la o abordare managerială a controlului intern.

Deşi controlul intern vizează toate activităţile unei entităţi, funcţiile financiare sunt totuşi cele primordiale.

De menţionat că, în entităţile mici (primării comunale, unităţi teritoriale ale unor ministere) nu se pot implementa toate aceste standarde de control intern. Acest lucru ar presupune introducerea unui sistem ideal, care ar necesita costuri prea mari, comparativ cu beneficiile rezultate în urma implementării unui sistem de control riguros (angajaţi cu studii superioare vs angajaţi cu studii medii).

De exemplu, nu este rezonabil să se solicite conducerii unei entităţi mici să angajeze suplimentar câţiva oameni pentru a aduce mici îmbunătăţiri în fiabilitatea datelor contabile.

Ca şi cele stabilite de INTOSAI GOV 9100, conform legislaţiei interne în vigoare, **obiectivele** de bază ale oricărei entităţi publice pot fi grupate în trei categorii:

- Eficienţa şi eficacitatea funcţionării - cuprinde obiectivele legate de scopurile/misiunea entităţii publice şi de utilizarea eficientă a resurselor materiale financiare şi umane. De asemenea, tot aici sunt incluse şi obiectivele privind protejarea resurselor entităţii de utilizare inadecvată sau de pierderi datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei, ca şi identificarea şi gestionarea pasivelor;
- Fiabilitatea informaţiilor interne si externe - include obiectivele legate de ţinerea unei contabilităţi adecvate, ca şi de fiabilitatea informaţiilor utilizate în entitatea publică sau difuzate către terţi. În acest sens, se face referire la dezvoltarea şi întreţinerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare şi difuzare a datelor şi informaţiilor financiare şi de conducere, precum şi a unor sisteme şi proceduri de informare publică prin rapoarte periodice.
- Conformitatea cu legile, regulamentele şi politicile interne - cuprinde obiective legate de asigurarea faptului că activităţile entităţii publice se desfăşoară în conformitate cu obligaţiile impuse de lege şi de regulamente, precum şi cu respectarea politicilor interne şi deciziilor conducerii.

În baza prevederilor legale în vigoare, managerii entităţii (ordonatorii de credite) îşi asumă responsabilitatea pentru stabilirea obiectivelor la toate nivelele. Stabilirea obiectivelor constituie un proces echilibrat, de "sus în jos" şi de "jos în sus", în cadrul căruia managerii reflectă priorităţile Guvernului, dar aceştia au şi flexibilitatea de a identifica propriile obiective şi căile cele mai eficiente de atingere a acestora, cu respectarea plafoanelor bugetare aprobate.

În consecinţă, sistemul de control intern/managerial vizează:

- **obiectivele generale** - se particularizează de către conducătorul entităţii, în concordanţă cu activitatea şi atribuţiile specifice ale acesteia, şi se includ într-un document de politică şi strategie, aprobat şi comunicat întregului personal,
- **mijloacele** – reprezintă ansamblul resurselor umane, financiare, materiale şi informaţionale, privite în strânsă legătură cu obiectivele entităţii. **Sistemul informaţional** – totalitatea operaţiilor de culegere, prelucrare, sistematizare, valorificare şi transmitere a informaţiilor şi datelor. Acesta cuprinde atât sistemul informatic, cât şi procesul de comunicare şi informare,
- **organizarea** – funcţia managerială ce se referă la un ansamblu de măsuri, metode, tehnici şi operaţiuni prin care conducerea entităţii stabileşte componentele procesuale şi structurale ale entităţii în vederea realizării obiectivelor propuse şi în conformitate cu anumite principii, reguli, norme şi criterii. În cadrul acestei componente se evidenţiază **procedurile** care reprezintă totalitatea paşilor ce trebuie urmaţi, a metodelor de lucru şi a regulilor de aplicat, în vederea executării activităţilor, atribuţiilor sau sarcinilor. Procedurile pot fi operaţionale (privesc aspectul procesual), decizionale (se referă la exercitarea competenţei) şi jurisdicţionale (vizează angajarea răspunderii). Procedurile trebuie să fie definite pentru fiecare activitate din entitate, integrate în componentele sistemului de organizare al entităţii, precizate în documente scrise, simple, complete, precise şi adaptate obiectivului specific, actualizate în mod regulat, aduse la cunoştinţa personalului implicat, bine înţelese şi bine aplicate. Pentru exemplificare prezentăm **în anexa nr. 9** un model de procedură operaţională,

Scanned with OKEN Scanner

- **controlul** – constă în compararea rezultatelor cu obiectivele, depistarea cauzelor care determină abaterile constatate, luarea măsurilor necesare cu caracter corectiv sau preventiv.

Concluzionând, controlul intern este un proces desfăşurat de toţi angajaţii entităţii şi este coordonat de responsabilii tuturor compartimentelor din cadrul unei entităţi, prin procedurile operaţionale de lucru, şi se află în răspunderea managementului general/ordonatorului de credite, care trebuie să îl implementeze şi să îl monitorizeze.

De asemenea, controlul intern nu diminuează răspunderea fiecărui angajat la locul său de muncă şi nici nu încalcă autoritatea exercitării competenţelor personalului de conducere, nici nu se substituie acestuia. Aplicarea procedurilor, politicilor, reglementărilor interne şi luarea deciziilor revine fiecărui angajat în parte. Raporturile de muncă pentru angajaţii care realizează controlul intern sunt stabilite în cadrul entităţii publice, în aşa fel încât să se îndeplinească mai multe cerinţe: eficienţa controlului, valorificarea maximă a rezultatelor, confidenţialitatea rezultatelor şi menţinerea secretului de serviciu, prevenirea riscurilor şi a disfuncţiilor în activitate.

Pentru o mai bună clarificare a unor aspecte prezentate anterior, redăm pe scurt în tabelul de mai jos, o comparaţie a componentelor controlului intern, conform modelului COSO şi INTOSAI GOV 9100, cu ceea ce s-a stabilit prin legislaţia naţională în domeniu.

Componentele CI – COSO/INTOSAI GOV 9100	Legislaţia naţională[11]
Mediul de control	*"o definire clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare"*
Evaluarea riscurilor	*"un sistem care urmărește, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce privește obiectivele entității și, pe de altă parte, asigurarea existenței de proceduri de gestionare a acestor riscuri"*
Activități de control	*"activități corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității"*
Informare și comunicare	*"difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile"*
Monitorizare	*"o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a funcționării sale"*

[11] Secţiunea 11 – Control intern din cadrul OMFP nr. 3055/2009, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

V. ETAPELE EVALUĂRII SISTEMULUI DE CONTROL INTERN DE CĂTRE AUDITORII PUBLICI EXTERNI

Controlul financiar public intern este un subiect prioritar pentru **auditul public extern**, realizat de Curtea de Conturi a României pentru a determina dacă managerii instituţiilor publice aplică în practică prevederile legale ale sistemului de control intern/managerial.

Este important ca evaluarea activităţilor de control intern (şi audit intern) să se realizeze cu ocazia verificărilor efectuate de auditorii publici externi şi să se ofere o garanţie a faptului că atât controlul intern cât şi auditul public extern acţionează în mod sincronizat, respectându-se în acelaşi timp responsabilităţile stabilite pentru cele două părţi şi gradul de independenţă caracteristic fiecăruia.

În acest sens, auditorii publici externi au obligaţia de a cunoaşte modul în care este conceput şi funcţionează întregul **sistem de control intern/managerial**.

Cu ocazia documentării acţiunilor de verificare, auditorii publici externi colectează o serie de informaţii şi documente necesare cunoaşterii/înţelegerii activităţii entităţii respective şi analizei riscurilor cu care aceasta se confruntă. Astfel de informaţii pot fi:

- principalele elemente ale contextului instituţional în care se desfăşoară activitatea entităţii (identificarea legilor şi regulamentelor aplicabile entităţii verificate şi a aspectelor semnificative privind mediul şi condiţiile în care acestea funcţionează);
- modul în care este organizată entitatea publică (obţinerea organigramei, regulamentului de organizare şi funcţionare, fişe ale posturilor, procedurile scrise ale entităţii auditate, diverse manuale sau ghiduri elaborate conform cerinţelor controlului intern);
- lista personalului responsabil cu sarcinile de control atribuite;
- identificarea circuitului documentelor din cadrul entităţii;
- procese-verbale ale şedinţelor organelor de conducere;
- documentaţii de proiect/program;
- rapoarte anterioare de audit intern şi extern;
- alte rapoarte, documente ale unor instituţii şi organizaţii abilitate (ex.: SIGMA[12]).

Auditorii publici externi trebuie să identifice slăbiciunile sistemelor de control intern ale instituţiilor publice şi să sprijine în acest sens structurile de audit intern pentru a elimina aceste slăbiciuni şi deficienţe (prin recomandări), să evalueze dacă activitatea desfăşurată de entităţile publice este în conformitate cu reglementările specifice în domeniu, cu manualele şi ghidurile elaborate pentru control intern şi audit intern de către acele persoane desemnate să implementeze controlul intern în entitate.

În acest proces de dualitate, Curtea de Conturi este interesată în stabilirea unui sistem de control intern eficient în entităţile verificate, deoarece:

- acesta poate să anticipeze şi să prevină erorile şi omisiunile, fraudele şi neregularităţile din stadii incipiente faţă de momentul în care un audit public extern o poate realiza;
- eficacitatea şi încrederea în funcţionarea sistemelor de control intern pot aduce economii importante de resurse pentru Curtea de Conturi (mai puţin timp alocat unei verificări, echipe mai mici de auditori etc.).

În materialele de specialitate din domeniu se face referire la faptul că instituţia supremă de audit are rolul de:

- a se asigura că există norme/regulamente ca bază generală pentru menţinerea unui control intern eficace în sectorul public;
- a concentra atenţia managerilor din sectorul public către implementarea unor controale interne eficace şi menţinerea continuă a unui mediu de control intern pozitiv;

[12] SIGMA – Sprijin pentru Îmbunătăţirea Guvernării şi Managementului – o iniţiativă comună a Uniunii Europene şi a Organizaţiei pentru Cooperare Economică şi Dezvoltare, finanţată în principal de UE.

Scanned with OKEN Scanner

- a accentua importanța rolului de prevenire a unor întreruperi în funcționarea controalelor interne, prin a solicita managerilor entităților publice să efectueze autoevaluări periodice ale activităților de control intern;
- a evidenția rolul auditului intern ca parte decisivă/hotărâtoare a sistemului de control intern al organizației;
- a se asigura de faptul că propria instituție (SAI) joacă un rol cheie în:
  a) aplicarea standardelor de control intern în entitățile din sectorul public;
  b) sprijinirea creării unui mediu solid de control intern;
  c) evaluarea sistemelor de control intern ale entităților publice.

Obiectivele de audit în sectorul public sunt deseori mai largi decât exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare, respectiv dacă au fost întocmite, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Trebuie verificate de exemplu, obligațiile entităților din sectorul public care decurg din legislația aplicabilă, din diverse reglementări, directive ministeriale sau cerințe ale politicii guvernamentale, care pot duce la stabilirea unor obiective suplimentare și care le pot include și pe acelea cu privire la eficacitatea controlului intern.

Aceste obiective adiționale pot conduce auditorii publici externi la o evaluare a unor riscuri suplimentare de denaturare semnificativă (riscuri de neconformitate cu cerințele legislative sau de ineficacitate a sistemului de control intern).

În acțiunile de verificare, pentru auditorii publici externi, prezintă, de asemenea, importanță:

- evaluarea modului în care sistemul de control intern a fost conceput și stabilirea măsurii în care acesta funcționează;
- evaluarea capacității sistemului de control intern de a preveni, detecta și corecta erorile/abaterile semnificative (spre exemplu o eroare sau o fraudă petrecută între compartimente/departamente determină conturi eronate și, implicit, influențează situațiile financiare);
- modul în care rezultatele activității structurii de audit intern a entității verificate asigură o bază credibilă de informații (pentru auditorii publici externi) în vederea diminuării procedurilor de audit utilizate.

Atunci când evaluează conceperea și funcționarea/implementarea controlului intern, auditorul public extern trebuie să aibă în vedere următoarele:

- obiectivul unei activități de control/proceduri de control;
- importanța acelei activități/proceduri de control în cadrul întregului sistem de control intern al entității;
- riscul pe care îl diminuează respectiva activitate de control;
- modul în care este desfășurată activitatea de control;
- cât de frecvent este aceasta aplicată (zilnic, lunar, trimestrial);
- perioada în care a funcționat corespunzător activitatea de control;
- amploarea și tipul proceselor pentru care se aplică activitatea de control;
- dacă aceasta este stabilită prin documente de către managerul entității;
- cunoștințele, experiența persoanei care aplică activitatea de control (cine aplică acel control are abilitățile necesare?);
- dacă respectiva activitate de control intern are o componentă IT.

Auditorii publici externi, în evaluarea activității unei entități, trebuie să analizeze dacă sunt respectate cerințele controlului intern, respectiv dacă managerii/persoanele care gestionează fonduri publice sau patrimoniul public realizează o bună gestiune financiară prin asigurarea legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public (ex. - se supun aprobării ordonatorului de credite numai proiectele de operațiuni[13] care respectă întru totul cerințele de legalitate, regularitate, economicitate etc.).

În acest sens, trebuie analizate următoarele aspecte:

- În ce măsură/grad, entitatea publică a realizat dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și diseminare a datelor și informațiilor financiare și de conducere,

[13] Operațiune – orice acțiune cu efect financiar și patrimonial.

Scanned with OKEN Scanner

precum şi a unor sisteme şi proceduri de informare publică adecvată prin realizarea unor rapoarte periodice.

- Dacă managerul entităţii şi-a îndeplinit obligaţia legală de a asigura elaborarea, aprobarea, aplicarea şi perfecţionarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor şi criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerinţele generale şi specifice de control intern (se verifică dacă au fost numiţi responsabili cu elaborarea acestor reglementări, precum şi termenele de îndeplinire a acestora).
- Dacă managerii entităţii au asigurat îndeplinirea obiectivelor generale prin evaluarea sistematică şi menţinerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operaţiunilor.
- Dacă managerul entităţii a realizat asigurarea unei atitudini de cooperare a personalului de conducere şi de execuţie, care are sarcina de a răspunde în orice moment solicitărilor managerului şi dacă a sprijinit efectiv controlul intern prin instruirea personalului în vederea asigurării acestei atitudini.
- Dacă managerul entităţii a îndeplinit cerinţa legală de asigurare a integrităţii şi competenţei personalului de conducere şi de execuţie, a cunoaşterii şi înţelegerii de către acesta a importanţei şi rolului controlului intern, inclusiv prin instruirea personalului în acest sens.
- Dacă personalul de conducere exercită o supraveghere continuă a tuturor activităţilor şi dacă, ori de câte ori se constată încălcări ale legalităţii şi a regularităţii în efectuarea unor operaţiuni sau în realizarea unor activităţi în mod neeconomic, ineficace, sau ineficient, acţionează corectiv, prompt şi responsabil (instruirea personalului în vederea desfăşurării acţiunilor corective).
- Dacă au fost stabilite de către conducătorul instituţiei publice, obiectivele specifice ale controlului intern, astfel încât acestea să fie adecvate, cuprinzătoare, rezonabile şi integrate misiunii entităţii (obiective SMART[14]) şi obiectivele de ansamblu ale acesteia (care sunt integrate în strategia instituţiei şi care se regăsesc în actul de constituire al entităţii, respectiv managerul trebuie să integreze obiectivele specifice de control intern în obiectivele de ansamblu ale entităţii).
- Dacă managerul entităţii publice a respectat obligaţiile prevăzute de cerinţele controlului intern cu privire la obiectivele specifice ale controlului intern, respectiv:

- înregistrarea de îndată şi în mod corect a tuturor operaţiunilor şi evenimentelor semnificative;
- asigurarea aprobării şi efectuării operaţiunilor exclusiv de către persoane special împuternicite în acest sens;
- separarea atribuţiilor privind efectuarea de operaţiuni între persoane, astfel încât atribuţiile de aprobare, control şi înregistrare să fie, într-o măsură adecvată, încredinţate unor persoane diferite;
- asigurarea unei conduceri competente la toate nivelurile entităţii (a direcţiilor/departamentelor/compartimentelor);
- accesarea resurselor şi documentelor numai de către persoane îndreptăţite şi responsabile în legătură cu utilizarea şi păstrarea lor.

- Dacă managerul entităţii publice a îndeplinit obligaţia legală de reflectare în documente scrise a organizării controlului intern, astfel încât acestea să fie disponibile cu promptitudine pentru a fi examinate de către cei în drept.
- Dacă prin controlul financiar preventiv s-a efectuat o verificare sistematică a proiectelor de operaţiuni din punct de vedere al legalităţii, regularităţii şi încadrării în limitele creditelor bugetare sau creditelor de angajament, după caz, stabilite potrivit legii.
- Dacă managerul entităţii publice (împreună cu directorul economic, şeful contabil, şeful compartimentului de audit intern şi controlorul financiar preventiv) a îndeplinit obligaţia de a organiza şi exercita controlul financiar preventiv, respectiv dacă a îndeplinit sarcina legală de stabilire a proiectelor de operaţiuni supuse controlului financiar preventiv cu respectarea dispoziţiilor legale (auditorii publici externi trebuie să aibă în vedere faptul că **respectarea dispoziţiilor legale** impune ca înainte de prezentarea proiectelor de operaţiuni pentru viza de control financiar, în cadrul entităţii publice trebuie să fie stabilită strategia din care să reiasă obiectivele SMART pe fiecare compartiment/direcţie, serviciu, birou, să existe manuale de

[14] SMART – specific, măsurabil, abordabil, realist, încadrat în timp

Scanned with OKEN Scanner

proceduri de lucru pe activităţi, să fie întocmit un registru de riscuri, să fie implementate standardele minimale obligatorii şi indicatorii de rezultate şi de eficienţă şi că se precizează acţiunile, costurile asociate şi obiectivele urmărite).

- Dacă operaţiunile, înainte de a fi avizate de către şefii compartimentelor de specialitate, de a primi viza de control financiar preventiv şi de a fi aprobate de către conducătorul instituţiei publice au îndeplinit prevederile legislaţiei în domeniu (O.G. nr. 119/1999, OMFP nr. 946/2005, OMFP nr. 1389/2006, Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, Legea nr. 273/2006 privind finanţele publice locale). Auditorii publici externi trebuie să aibă în vedere faptul că şefii compartimentelor de specialitate răspund pentru realitatea, regularitatea şi legalitatea operaţiunilor ale căror documente justificative le-au certificat. Ei trebuie să prezinte pentru viză numai acele proiecte de operaţiuni certificate în privinţa legalităţii şi sub semnătura lor.
- Dacă structura de specialitate juridică a pus viza juridică pe documente respectând în totalitate prevederile legislative în domeniu. Controlul intern organizat la nivelul instituţiei publice, include şi avizul de legalitate acordat de către consilierul juridic asupra actelor cu caracter juridic, înainte de aprobarea acestora de către conducătorul instituţiei publice. Solicitarea acestui aviz este obligatorie, dar nu implică obligativitatea conformării din partea titularului competenţei de aprobare. În cazul în care titularul competenţei nu se conformează avizului, atunci operaţiunea se efectuează pe răspunderea acestuia.
- Dacă managerul entităţii publice, directorul economic şi şeful contabil au elaborat proiectul de buget în baza programelor care se fundamentează pe obiective precise şi indicatori de rezultate şi de eficienţă.
- Dacă pe parcursul derulării proiectelor de operaţiuni s-a evitat riscul de blocare a fondurilor bugetare de către organisme abilitate, precum şi alte riscuri majore identificate şi tratate prin implementarea sistemului de control intern.
- Dacă managerul entităţii a dispus măsurile necesare pentru elaborarea şi/sau dezvoltarea sistemelor de control intern inclusiv a documentelor pentru procedurile activităţilor.
- Dacă managerul entităţii a introdus în programele de dezvoltare a sistemelor de control managerial obiectivele, acţiunile, responsabilităţile şi termenele de aplicare.
- Dacă managerul entităţii publice prin act de decizie internă a constituit structuri cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică cu privire la sistemele proprii de control managerial.
- Dacă managerul entităţii publice a raportat progresele înregistrate cu privire la dezvoltarea sistemelor de control managerial, precum şi situaţiile deosebite observate în acţiunile de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică derulate de structurile cu aceste atribuţii, celor în drept, aşa cum se solicită în legislaţia privind controlul intern.

Auditorii publici externi trebuie să aibă în vedere şi faptul că persoana care conduce entitatea publică elaborează anual un raport asupra sistemului de control intern/managerial[15], care se prezintă ca anexă la situaţiile financiare ale exerciţiului bugetar încheiat.

Este de aşteptat ca acest raport să conştientizeze managementul instituţional de la toate nivelele instituţiei asupra responsabilităţilor care îi revin în implementarea standardelor de management/control intern.

Totodată, trebuie cunoscut şi faptul că neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligaţiei de a elabora şi de a prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial constituie contravenţie, dacă nu este săvârşită în astfel de condiţii încât să fie considerată, potrivit legii penale, infracţiune.

În procesul de evaluare a sistemului de control intern, auditorul public extern trebuie să parcurgă următoarele etape:

- cunoaşterea şi înţelegerea entităţii şi a mediului său, inclusiv a controlului intern;
- estimarea riscului de control intern;

[15] Legea nr. 234/2010 pentru modificarea şi completarea Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv

Scanned with OKEN Scanner

- testarea mecanismelor de control intern (teste de control).

Pentru a realiza acest proces de evaluare, auditorul public extern trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului. Acestea sunt proceduri de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern.

5.1 Cunoașterea și înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern

Conform ISSAI 1315[16] "Identificarea și evaluarea riscurilor unei erori semnificative prin înțelegerea entității și a mediului său", se precizează că:

"*Auditorul trebuie să obțină înțelegerea controlului intern relevant pentru activitatea de audit. Măsura în care un control individual sau în combinație cu altele este relevant pentru acțiunea de audit, depinde de raționamentul profesional al auditorului*".

Elemente esențiale care trebuie avute în vedere de auditorii publici externi atunci când obțin o înțelegere a entității și a mediului său sunt legea de înființare, reglementările sau alte cerințe legislative care pot afecta operațiunile economice ale entității.

Exemple de aspecte care trebuie luate în considerație la obținerea înțelegerii naturii entității includ:

- activități precum:
  - natura surselor de venit, a produselor sau a serviciilor,
  - modul de derulare a operațiunilor (activități expuse riscului de mediu),
  - activități externalizate (contracte de audit intern),
  - activități de cercetare și dezvoltare și cheltuieli aferente.
- investiții și activități investiționale:
  - achiziții planificate sau efectuate recent,
  - investiții, cesionări de titluri și valori și împrumuturi,
  - activități de investiții de capital.
- finanțare și activități:
  - structura datoriilor și termenii împrumuturilor, contracte de leasing,
  - uzufructuari (cei care pot utiliza bunuri care se află în proprietatea altuia).
- modificări semnificative suferite de entitate în perioade recente/anterioare.

După înțelegerea activității desfășurate de entitate, auditorul trebuie să cunoască și să înțeleagă suficient de bine controlul intern al entității din următoarele considerente:

- pentru a se convinge că a obținut probe suficiente și temeinice;
- pentru a identifica tipurile de erori și fraude potențiale care ar putea influența situațiile financiare și pentru a evalua riscurile apariției acestora;
- pentru a estima/evalua riscul de control;
- pentru a concepe teste de audit eficace pentru informațiile din situațiile financiare.

Acest lucru presupune înțelegerea de către auditor a mediului de control, a procedurilor de evaluare a riscurilor implementate de entitate, a sistemului de informare și comunicare (inclusiv contabilă) și a metodelor de monitorizare și evaluare a sistemului de control intern.

De asemenea, pentru o bună înțelegere a controlului intern, auditorul trebuie să analizeze, pentru fiecare din cele cinci componente ale controlului intern (model COSO):

(1) modul în care mecanismele de control au fost concepute (proiectate),

(2) dacă aceste mecanisme au fost puse în aplicare (utilizate).

Pentru analizarea conceperii și implementării mecanismelor de control se pot folosi următoarele proceduri:

Actualizarea și utilizarea experienței anterioare la entitatea în cauză

Cu excepția auditurilor inițiale, auditorul începe auditul raportându-se la informațiile privind controlul intern acumulate în misiunile precedente, realizate la entitatea respectivă și documentate în rapoartele de audit din anii precedenți. Aceste informații pot fi actualizate și preluate ca punct de plecare a acțiunii de verificare.

[16] ISSAI – Standarde Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit

Scanned with OKEN Scanner

Chestionarea angajaților entității

Această procedură se poate utiliza prin completarea unor chestionare de către unii angajați ai entității verificate care ocupă poziții cheie atât la nivel de execuție, cât și la nivel de management.

Consultarea manualelor de proceduri

Examinarea documentelor justificative și a evidențelor contabile ajută auditorul să înțeleagă conținutul manualelor de proceduri prin faptul că prin acestea se concretizează informațiile din manuale.

În același timp, examinarea documentelor și evidențelor oferă probe asupra faptului că mecanismele de control intern au fost puse în aplicare. Auditorul poate observa personalul entității atât în timpul întocmirii documentelor și evidențelor, cât și pe parcursul derulării operațiunilor contabile sau de control.

Documentarea/întocmirea documentelor aferentă înțelegerii controlului intern poate fi făcută prin una din următoarele metode:

- prezentarea narativă – o descriere scrisă a mecanismelor de control intern;
- diagrama secvențială – o reprezentare grafică a documentelor și circuitului acestora în cadrul entității;
- chestionarele de control intern – conțin întrebări formulate de auditori pentru clarificarea unor aspecte care ar putea fi necorespunzătoare în aplicarea mecanismelor de control. Prin utilizarea chestionarelor auditorul poate face o analiză riguroasă și rapidă a fiecărui domeniu verificat, însă acestea nu oferă o imagine de ansamblu a sistemelor de control, ci doar asupra unor părți componente ale acestuia. Răspunsurile la chestionare nu pot înlocui însă aprecierea directă a auditorului, efectuată prin constatări la fața locului, sub formă de interviuri, consultarea documentației care prezintă relevanță, precum și verificarea datelor și informațiilor.

Probele de audit pentru înțelegerea activității entității verificate și cele pentru evaluarea sistemului de control intern al acesteia se obțin din informațiile, actele, documentele, răspunsurile la chestionare și declarația conducerii entității auditate, furnizate auditorului public extern la începutul misiunii de verificare, urmare solicitării lor prin adresa de notificare, precum și pe parcursul întregii derulări a misiunii de audit/control.

5.2 Evaluarea mediului de control intern

Evaluarea mediului de control intern este prima etapă a evaluării riscului de control.

Mediul de control, determinat în mare măsură de politicile manageriale și de stilul de funcționare a entității, este fundamental pentru modul de desfășurare al controalelor într-o entitate publică.

De aceea, auditorul public extern trebuie să înțeleagă modul în care conducerea entității a creat și menținut o cultură de onestitate și comportament etic și dacă a pus la punct controale adecvate pentru a preveni și detecta fraudele și erorile într-o entitate.

În **Anexa nr. 1** prezentăm **Lista de verificare privind organizarea și funcționarea CFPP**.

În **Anexa nr. 2** prezentăm un **exemplu de chestionar (nr. 1)** pentru evaluarea mediului de control intern.

În **Anexa nr. 3** prezentăm un **exemplu de chestionar (nr. 2)** elaborat în sprijinul auditorilor publici externi, pentru evaluarea implementării standardelor de control intern, conform celor 5 elemente ale controlului intern (în baza Codului controlului intern, aprobat prin OMFP nr. 946/2005). Acesta se va utiliza în funcție de mărimea entității publice și a activității pe care o desfășoară.

Subliniem că Anexele nr. 2 și nr. 3 nu sunt exhaustive, ele putând suferi justificat modificări în sensul restrângerii sau creșterii numărului de întrebări, în funcție de percepția și raționamentul profesional al auditorului public extern.

- În situația în care auditorul public extern stabilește că în cadrul entității există **un mediu de control satisfăcător**, atunci acesta poate considera că este un factor pozitiv pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și că se influențează totodată natura, timpul și întinderea procedurilor suplimentare de audit pe care le va aplica. De asemenea, un mediu de control satisfăcător, poate conduce la concluzia că riscul de fraudă este mai redus, dar nu este neapărat un obstacol absolut în calea fraudei. În acest caz se creează premisa că activitățile de control instituite de entitate funcționează eficient în practică, iar auditorul public extern se concentrează pe acele întrebări din chestionar (nr. 2) care vizează activitățile de control/procedurile de control aferente categoriilor de operațiuni economice ce se vor analiza. De menționat că

Scanned with OKEN Scanner

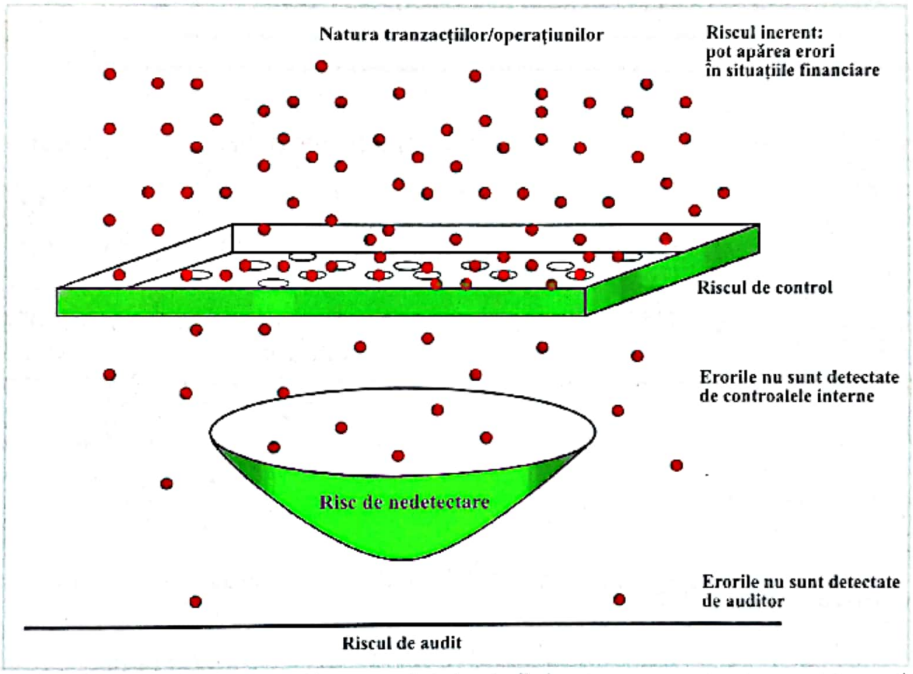
auditorul trebuie să selecteze numai acele întrebări din exemplul nr. 2 de chestionar, care sunt relevante pentru entitatea verificată.

- Dacă stabileşte faptul că în entitate există **un mediu de control cu carenţe,** atunci trebuie să ia în consideraţie că acesta poate submina eficienţa controalelor interne, fiind un factor negativ în evaluarea de către auditorul public extern a riscurilor de denaturare semnificativă, în special în ce priveşte frauda. În consecinţă, nu este nevoie ca auditorul să evalueze în mod individual activităţile de control/procedurile de control stabilite de entitate, deoarece va stabili faptul că riscul de control este ridicat şi va efectua mai multe teste de detaliu. În acest caz, auditorul public extern trebuie să discute cu conducerea entităţii slăbiciunile mediului de control şi să facă recomandări pentru întărirea acestuia.

5.3 Estimarea riscului de control

Când auditorii publici externi evaluează riscurile de denaturare semnificativă şi realizează o analiză a acestora, trebuie să aibă în vedere atât riscul de audit[17], cât şi pe cel al activităţii entităţii, care rezultă din obiectivele şi strategiile[18] stabilite în cadrul acesteia şi care pot duce la denaturări semnificative în situaţiile financiare (risc financiar, risc operaţional, risc de conformitate).

Figura nr. 2 – Riscul de audit



Auditorii publici externi estimează potenţialele deficienţe care pot să apară în activitatea entităţii şi în situaţiile financiare, ţinând cont de următoarele elemente:

a. erorile/abaterile constatate cu ocazia verificărilor efectuate în anii precedenţi de organele cu atribuţii în acest sens;
b. rezultatele evaluării sistemului de control intern (riscul de control);
c. raţionamentul profesional.

Aşa cum s-a precizat şi în capitolul anterior, **procesul de evaluare a riscului** de către entitate este un proces continuu, de identificare şi reacţionare la riscuri şi la consecinţele acestora.

---

[17] Riscul de audit = riscul inerent x riscul de control x riscul de nedetectare. Riscul inerent şi riscul de control formează împreună riscul erorilor materiale/neconcordanţelor financiare.
Exemplu de risc de control – soldurile de clienţi/furnizori neoperate, inexistenţa supervizării în contabilitate.

[18] Entitatea îşi derulează activitatea în contextul factorilor aferenţi domeniului de activitate, al factorilor de reglementare şi al altor factori interni şi externi. Pentru a avea în vedere aceşti factori, conducerea entităţii defineşte obiectivele, care reprezintă planurile generale ale entităţii. Strategiile sunt abordări prin care conducerea intenţionează să-şi atingă obiectivele. Obiectivele şi strategiile se pot schimba pe parcursul timpului.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul situaţiilor financiare, riscurile includ evenimentele şi circumstanţele interne şi externe care pot afecta capacitatea entităţii de a iniţia, înregistra, procesa şi raporta informaţii care reflectă o imagine fidelă.

Managementul entităţii publice are obligaţia să se preocupe de identificarea acestor riscuri, să estimeze mărimea şi importanţa lor, să evalueze probabilitatea apariţiei lor şi să impună măsuri pentru gestionarea lor.

Auditorul trebuie să obţină înţelegerea măsurii în care entitatea dispune de un proces pentru:

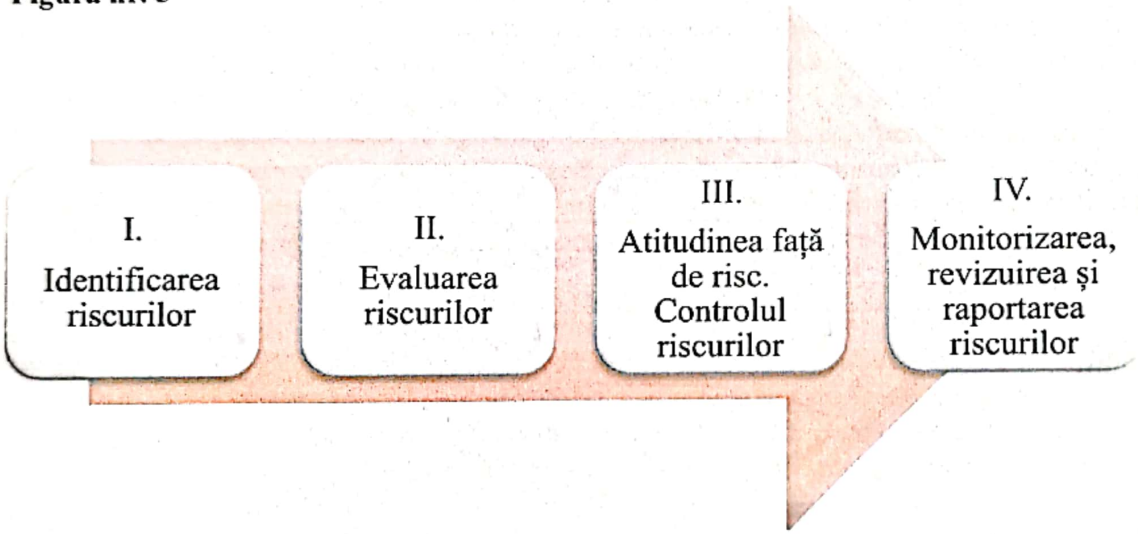
- identificarea riscurilor entităţii,
- estimarea semnificaţiei riscurilor,
- evaluarea probabilităţii apariţiei acestora,
- decizia cu privire la acţiunile de abordare a acestor riscuri.

În cazul în care entitatea a stabilit un astfel de proces, auditorul public extern trebuie să înţeleagă atât procesul, cât şi rezultatele acestuia.

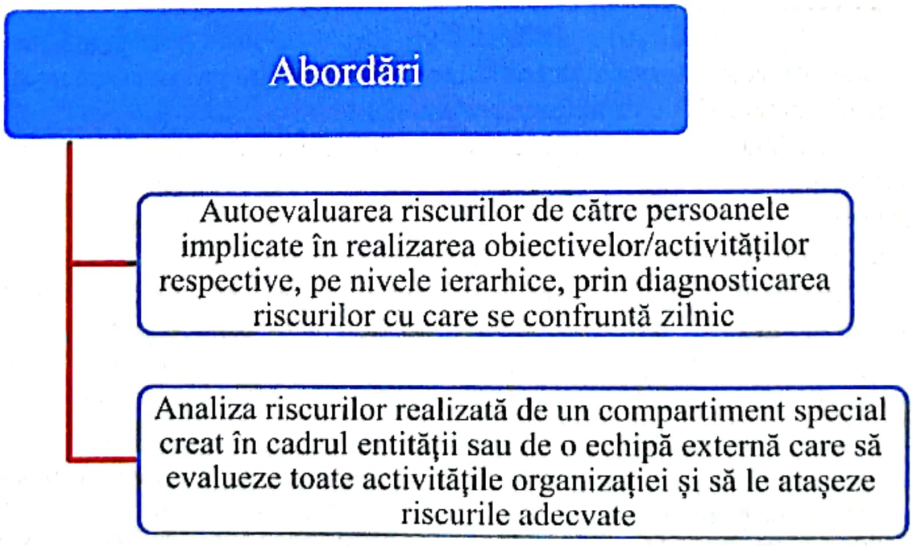
În caz contrar, auditorul public extern trebuie să discute cu conducerea entităţii măsura în care riscurile aferente activităţii pe care o desfăşoară au fost identificate şi modul în care sunt acestea abordate.

Pentru exemplificarea celor prezentate mai sus redăm "Elementele procesului de gestionare a riscurilor[19]":

Figura nr. 3



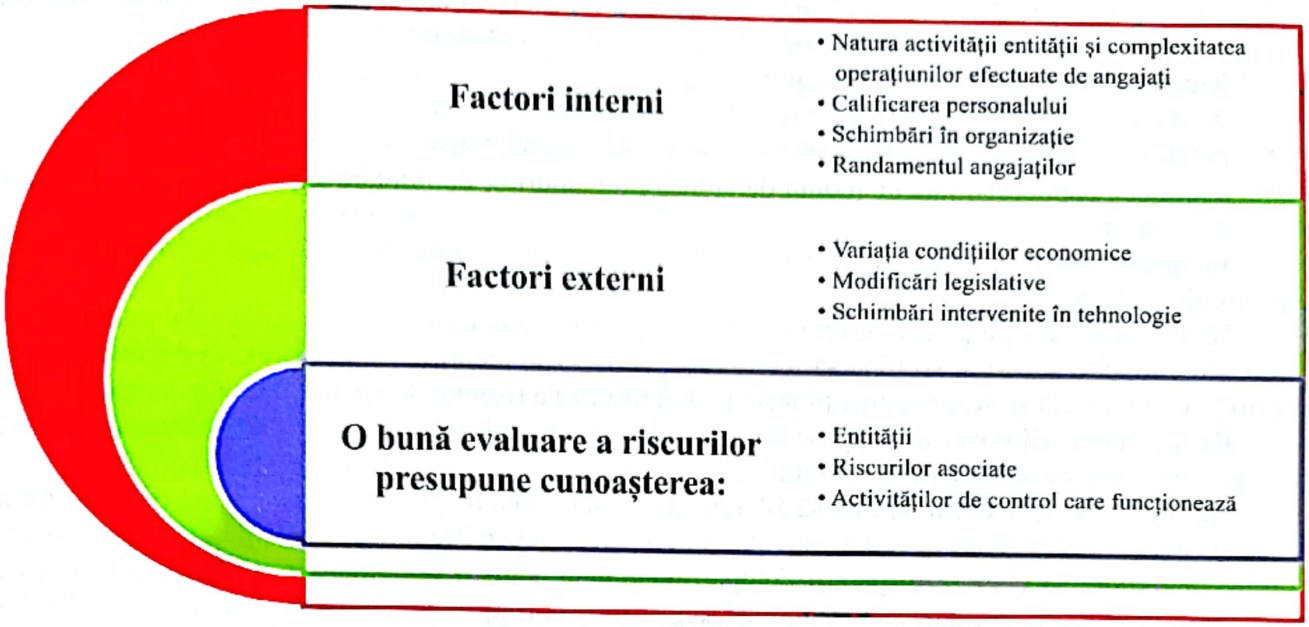
I. Identificarea riscurilor



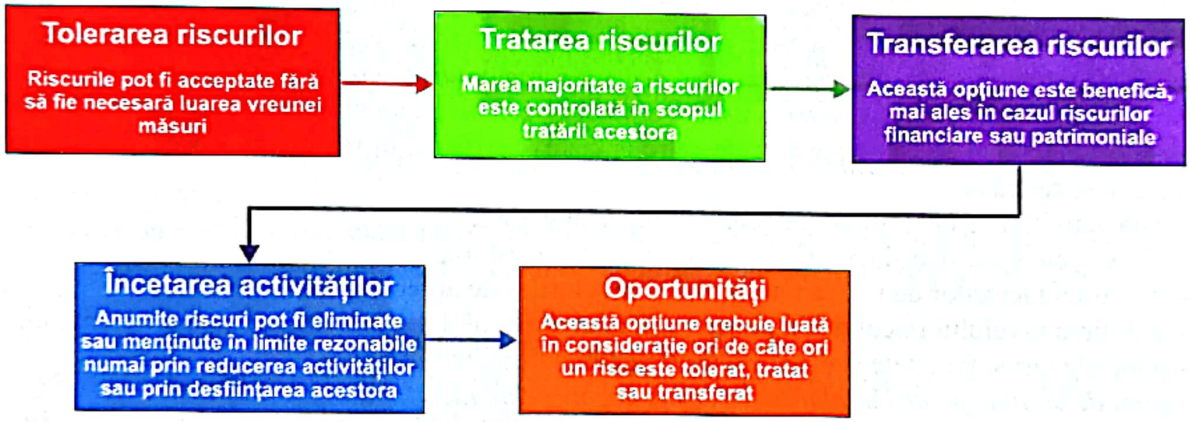
[19] Conform *Metodologiei de implementare a standardului de control intern „Managementul riscului"*, elaborată de Ministerul Finanţelor Publice

Scanned with OKEN Scanner

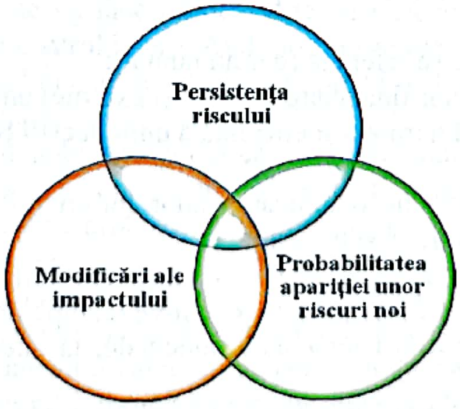
II. Evaluarea riscurilor



III. Atitudinea față de risc. Controlul riscurilor



IV. Monitorizarea, revizuirea și raportarea riscurilor



Identificarea și evaluarea riscurilor la nivelul entității auditate este realizată de auditor pentru fiecare categorie de operațiuni economice supusă auditului.

Scanned with OKEN Scanner

O înțelegere a riscurilor cu care se confruntă entitatea sporește probabilitatea de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor, deoarece majoritatea riscurilor aferente desfășurării activității va avea în cele din urmă consecințe financiare și, deci, un efect asupra situațiilor financiare.

Elemente ce trebuie evaluate sunt, spre exemplu:

- modul în care entitatea analizează riscurile legate de desfăşurarea activităţilor proprii entităţii;
- planurile elaborate de entitate pentru limitarea consecinţelor apariţiei riscurilor;
- abordarea conducerii faţă de modul de aplicare a planurilor de limitare a consecinţelor de apariţie a riscurilor.

În anexa nr. 4 este prezentat **exemplul nr. 3 de chestionar** privind procesul de evaluare a riscurilor din entitate.

În anexa nr. 5 este prezentat un model de Registru al riscurilor, pe care auditorii publici externi trebuie să îl solicite și care îi sprijină să înțeleagă atât riscurile identificate de către entitate în derularea propriilor activități, cât și în aprecierea proprie (a auditorului) a riscului de control din organizație.

Registrul riscurilor este atașat procesului de management al riscului, realizat de entitate în vederea elaborării unui plan de acțiune pentru monitorizarea acestora.

Auditorii publici externi trebuie să aibă în vedere faptul că responsabilitatea elaborării Registrului riscurilor revine fiecărui nivel al managementului de linie (compartimente de specialitate). Astfel, fiecare șef/director trebuie să elaboreze, pentru compartimentul pe care îl coordonează, propriul Registru de riscuri, iar prin centralizarea acestora se obține "Registrul riscurilor la nivelul general al entității". Conducătorul entității trebuie să stabilească un responsabil cu elaborarea Registrului riscurilor entității și căruia îi revine și responsabilitatea actualizării sistematice a acestuia, cel mai târziu, anual.

În consecință, entitatea publică trebuie să dispună de "*Procedura privind întocmirea și actualizarea Registrului riscurilor*". În cadrul acestei proceduri, auditorii publici externi vor pune accent pe analiza "*Planului de acțiune pentru minimizarea riscurilor inerente identificate*" și pe "*Stadiul implementării acțiunilor de minimizare și evaluare a riscurilor reziduale*", care se regăsesc în conținutul Anexelor procedurii (care sunt, de fapt, etapele ce se parcurg de către entitatea verificată în realizarea procedurii). În principal, aceste Anexe se referă la:

- lista activităţilor desfăşurate în cadrul compartimentului,
- obiectivele specifice şi riscurile inerente asociate acestora,
- stabilirea factorilor de risc, a ponderilor şi nivelurilor de apreciere a riscului,
- stabilirea nivelului riscului şi a punctajului total al riscului din activitatea compartimentului,
- punctele tari şi punctele slabe ale activităţii compartimentului,
- *plan de acţiune pentru minimizarea riscurilor inerente identificate,*
- *stadiul implementării acţiunilor de minimizare şi evaluarea riscurilor reziduale în cadrul compartimentului,*
- modelul Registrului Riscurilor.

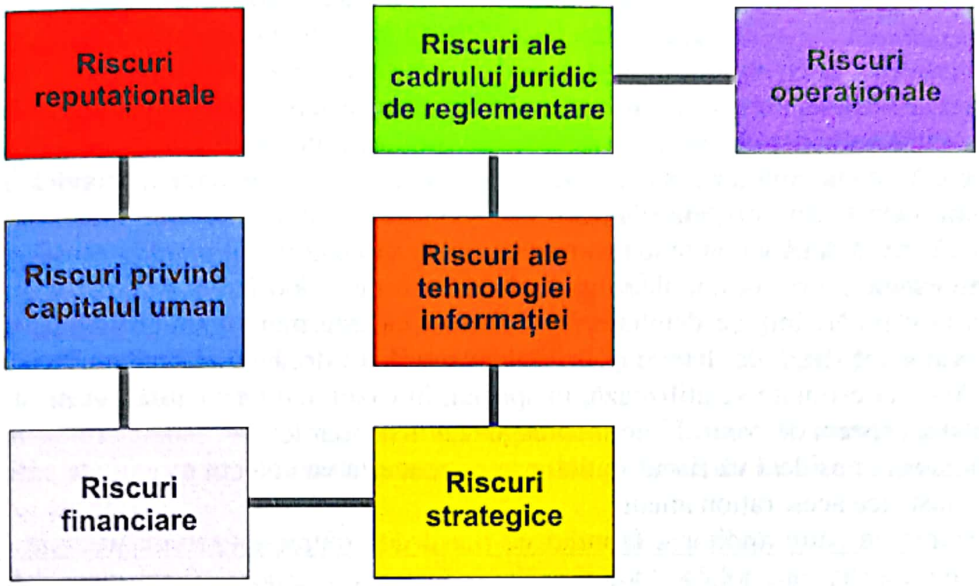
Fiecare entitate are anumite caracteristici proprii și în funcție de specificul entității se pot evidenția diferite riscuri.

În general, conceptul de risc se referă la (dar nu numai):

- ✓ folosirea incorectă a resurselor financiare (interne şi externe) umane, materiale şi tehnice;
- ✓ neexecutarea într-o manieră normală şi eficientă a unor decizii bugetare sau de altă natură;
- ✓ frauda şi eroarea;
- ✓ neproducerea/neprocesarea şi necomunicarea unor informaţii oportune şi de încredere privind administrarea bunurilor materiale şi băneşti;
- ✓ riscuri legate de natura datelor supuse contabilizării, care pot fi:
  - ♦ riscuri datorate prelucrării unor date repetitive (cumpărări, vânzări etc.),
  - ♦ riscuri datorate prelucrării unor date punctuale, la anumite termene (procese-verbale de inventariere),
  - ♦ riscuri datorate prelucrării unor date excepţionale/neobişnuite (reevaluări, fuziuni);

Scanned with OKEN Scanner

Figura nr. 4: Exemplu de categorii de riscuri cheie care pot să apară în cadrul unei entități



Printre riscurile ce trebuie luate în considerație de către auditori cu privire la conducerea entității sunt, printre altele, următoarele:

- ✓ nu au pregătirea și cunoștințele adecvate pentru a conduce entitatea;
- ✓ au avut loc schimbări ale managerilor cu funcții cheie în cursul verificării efectuate de auditor;
- ✓ au tendința de a angaja entitatea în activități sau asocieri cu grad de risc ridicat;
- ✓ riscuri legate de atitudinea conducerii entității – limitarea/creșterea riscurilor legate de respectarea regulilor și principiilor contabile;
- ✓ situația în care rezultatul raportat are o semnificație personală pentru manageri (de exemplu, prime legate de rezultate).

După ce auditorul public extern a obținut o înțelegere a controlului intern din entitatea respectivă, trebuie să efectueze o evaluare inițială a riscului de control. Această evaluare presupune realizarea unor estimări specifice, respectiv:

- **estimarea inițială a riscului de control;**
- **considerarea că riscul real de control este mai mic/mare decât cel estimat inițial;**
- **determinarea nivelului real al riscului de control.**

Răspunsurile obținute de auditorul public extern (în cazul în care aplică exemplul nr. 2 de chestionar) sunt utilizate pentru evaluarea riscului de control și vor constitui o probă de evaluare preliminară a modului în care a fost proiectat și funcționează sistemul de control intern din entitatea respectivă. Evaluarea finală a riscului de control se va face cu ocazia testării efective de către auditor a controalelor interne/procedurilor/activităților de control intern. Auditorul poate reconsidera estimarea inițială a riscului de control după ce a constatat modul în care funcționează în mod real activitățile de control intern și dacă acestea diminuează într-adevăr riscurile semnificative.

În concluzie, dacă auditorul stabilește inițial că riscul de control este redus sau mediu, atunci el trebuie să testeze activitățile de control implementate de entitate pentru a se asigura că acestea funcționează. În acest sens, va obține suficiente probe de audit convingătoare, cu cât se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea controalelor interne, ținându-se cont că între gradul de încredere în controlul intern și volumul eșantionului stabilit de auditor, există o relație de proporționalitate inversă.

Printre procedurile de evaluare a riscului de control trebuie să se includă și următoarele:

- interogări ale conducerii și ale altor categorii de personal din cadrul entității, care potrivit raționamentului auditorului pot deține informații care pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă datorate fraudei sau erorii;
- proceduri analitice;
- observare și inspecție.

Scanned with OKEN Scanner

Estimarea inițială a riscului de control exprimă măsura în care auditorul se așteaptă ca mecanismele de control intern fie să nu preîntâmpine apariția unor erori semnificative, fie să nu detecteze și corecteze erorile apărute. Această estimare se face pentru fiecare tip de operațiuni economice.

În practică, estimarea inițială începe luând în considerație mediul de control. Dacă managerii consideră că nu este important controlul intern, probabilitatea ca activitățile de control să fie adecvate este foarte mică, rezultând un risc inițial ridicat. Dacă atitudinea conducătorului entității față de controlul intern este pozitivă, atunci auditorul va analiza modul în care sunt implementate celelalte elemente ale controlului intern (cele 4 rămase), pentru a justifica estimarea riscului la un nivel mediu sau scăzut (mic).

În practică există două variante în estimarea inițială a riscului:

- auditorul estimează riscul inițial la un nivel ridicat (mare), indiferent de situația reală, pentru a nu proceda la estimări inițiale detaliate, considerând că este mai sigură/economică efectuarea unui audit aprofundat (teste de detaliu și proceduri analitice) decât să testeze mecanismele de control intern. Această estimare se utilizează, în special, în cazul auditării entităților mici, care nu au implementat un sistem de control intern corespunzător standardelor.
- dacă auditorul consideră că riscul inițial este mic, acesta va colecta o cantitate suficientă de probe pentru a justifica acest raționament.

Considerarea de către auditor a faptului că riscul de control este mult mai mic decât estimarea inițială

După parcurgerea primei etape de evaluare a sistemului de control intern (cunoașterea și înțelegerea controlului intern) auditorul poate ajunge la concluzia că a identificat și a testat mecanisme de control intern suplimentare care să justifice reducerea riscului de control estimat inițial.

Determinarea nivelului real al riscului de control

După ce a estimat riscul inițial și a analizat dacă este posibil un risc de control mai mic, auditorul poate hotărî care dintre acestea două ar trebui utilizat. Pentru a lua această decizie, auditorul va ține cont de costurile testelor de control intern, comparativ cu costurile efectuării testelor de detaliu, care vor fi evitate în situația diminuării riscului de control.

Evaluarea riscului de control intern presupune parcurgerea următorilor pași:

- identificarea obiectivelor de audit pentru fiecare tip de operațiune economică analizată;
- identificarea mecanismelor de control intern, ceea ce presupune ca auditorii să identifice politicile, procedurile și activitățile de control intern efectuate asupra operațiunilor vizate. Această analiză nu presupune, în mod obligatoriu, abordarea fiecărui mecanism de control, ci doar a acelora pe care auditorul le consideră relevante pentru realizarea obiectivelor de audit.
- identificarea neajunsurilor controlului intern ca urmare a absenței mecanismelor de control adecvate, fapt care poate genera riscul apariției unor erori semnificative în situațiile financiare. Acest pas se poate realiza prin parcurgerea următoarelor etape:
  a) stabilirea acelor mecanisme-cheie de control intern care sunt absente;
  b) determinarea erorilor semnificative care ar putea apărea din cauza absenței mecanismelor-cheie.

După identificarea mecanismelor de control și a neajunsurilor sistemului de control intern, corelate cu obiectivele de audit identificate, auditorul poate estima riscul de control. În evaluarea riscului de control pentru fiecare tip de operațiune, auditorul caută răspunsuri la următoarele două întrebări: (1) care este probabilitatea ca o eroare semnificativă să nu fie preîntâmpinată sau identificată și corectată de sistemul de control intern și (2) care este impactul respectivei erori. Dacă probabilitatea este mare, atunci riscul de control va fi mare.

5.4 Testarea mecanismelor de control (efectuarea testelor de control)

Prin testarea controalelor interne auditorii publici externi trebuie să obțină confirmarea cu privire la modul în care au funcționat aceste controale. Auditorii publici externi trebuie să hotărască, prin utilizarea raționamentului profesional, numărul de operațiuni economice care trebuie verificate, astfel încât să dețină suficiente probe pentru evaluarea funcționării satisfăcătoare a activităților de control existente în

Scanned with OKEN Scanner

cadrul entității. Aceştia trebuie să concentreze testele pe care le efectuează asupra acelor activități de control care reduc riscurile şi care au fost identificate în etapa de evaluare a riscului.

În consecință, pentru a justifica nivelul mediu sau scăzut al riscului de control stabilit inițial de auditor, acesta trebuie să testeze eficacitatea mecanismelor de control, dacă în practică aceste mecanisme funcționează așa cum au fost concepute (proiectate). Așa cum s-a precizat anterior, în situația în care auditorul a stabilit un nivel ridicat (maxim) al riscului de control, această etapă (testarea mecanismelor de control) nu se va mai efectua, utilizându-se teste de detaliu[20]. Parcurgerea acestei etape este necesară numai pentru a confirma sau infirma nivelul stabilit al riscului de control intern, prin verificarea modului în care au fost aplicate, cum au funcționat mecanismele de control în entitatea auditată. Dacă auditorul, în urma efectuării testelor de control, va constata că acestea au funcționat eficient, atunci va utiliza nivelul riscului de control pe care l-a estimat inițial.

În acest sens, auditorul public extern **testează** controalele pentru a obține probe din care să rezulte că acestea **funcționează**, respectiv:

- ✓ controlul a funcționat într-o manieră corespunzătoare şi fără deficiențe **întreaga perioadă verificată** de auditor (se va acorda o atenție specială perioadelor în care personalul cheie al entității a fost absent);
- ✓ controalele **tuturor categoriilor de operațiuni** existente au funcționat într-o manieră corespunzătoare şi fără deficiențe (se va acorda o atenție specială atât controalelor care privesc un număr mare de operațiuni, cât şi controalelor referitoare la acele operațiuni care sunt materiale prin context şi natură);
- ✓ managerii au dispus **corectarea** erorilor în cazul în care acestea au existat.

Dacă în urma testelor de control efectuate va rezulta însă că activitățile de control nu au funcționat corespunzător sau că persoanele implicate în aplicarea acestora au comis multe greşeli, atunci auditorul va fi nevoit să stabilească un nivel al riscului de control mai mare decât cel estimat.

În practică se utilizează patru tipuri de proceduri pentru testarea funcționării mecanismelor de control intern, după cum urmează:

a) chestionarea angajaților entității;
b) examinarea documentelor, evidențelor şi rapoartelor; se utilizează pentru mecanismele de control care se concretizează în documente;
c) observarea activităților legate de control; se utilizează pentru mecanismele de control care nu se concretizează în documente;
d) reconstituirea procedurilor entității presupune ca auditorul să refacă activitatea de control. Această procedură are drept consecință obținerea de probe mult mai concludente şi de încredere decât cele obținute prin examinarea documentelor. Auditorii pot combina cele două proceduri. Exemplu: o anumită persoană din cadrul entității este desemnată să vizeze facturile de achiziție a unor lucrări din punctul de vedere al conformității şi realității, ca procedură internă de verificare, însă auditorul constată că în unele cazuri aceste facturi nu sunt vizate de persoana în cauză. În această situație, auditorul va reconstitui procedura de control, comparând prețurile din facturi cu cele prevăzute în contractele de achiziție.

În urma evaluării sistemului de control intern din entitatea publică verificată, auditorii publici externi concluzionează dacă acesta a fost proiectat şi funcționează conform cerințelor legale, acordând calificative (foarte bine, bine, satisfăcător, nesatisfăcător).

La stabilirea nivelului de încredere al auditorilor publici externi în sistemul de control intern al entității verificate se utilizează următorul tabel:

[20] Procedurile de fond cuprind: **teste de detaliu** (ale categoriilor de operațiuni economice, soldurilor conturilor şi prezentărilor) şi **proceduri analitice**.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea sistemului de control intern înainte de efectuarea testelor de control		Nivelul de încredere în sistemul de control intern al entității, stabilit după efectuarea testelor de control, în funcție de deficiențele constatate			
Rezultatul evaluării sistemului de control intern	**Calificativul acordat sistemului de control intern**	**Nu s-au identificat deficiențe**	**S-au identificat puține deficiențe, dar nesemnificative**	**S-au identificat câteva deficiențe semnificative**	**S-au identificat numeroase deficiențe**
Sistemul de control intern a fost proiectat corespunzător și funcționează bine	**foarte bine**	ridicat	mediu	scăzut	foarte scăzut
Sistemul de control intern a fost proiectat corespunzător și pare să funcționeze în general bine	**bine**	mediu	scăzut	foarte scăzut	foarte scăzut
Sistemul de control intern pare a fi proiectat corespunzător, dar există totuși pericolul ca aceste controale să dea greș în anumite cazuri	**satisfăcător**	scăzut	foarte scăzut	foarte scăzut	foarte scăzut
Sistemul de control intern nu este proiectat și nu funcționează satisfăcător	**nesatisfăcător**				

Deși verificările controalelor interne ale entităților publice aduc de cele mai multe ori probe negative, auditorul public extern trebuie să aibă în vedere și posibilitatea de a aduce o dovadă pozitivă pentru funcționarea eficientă a sistemelor de control intern. Una din posibilitățile de evidențiere ar consta în descoperirea cazurilor în care au fost identificate erori sau excepții cu ajutorul controalelor interne puse în aplicare.

Auditorii publici externi pot avea în vedere și faptul că aprecierea caracterului adecvat al sistemului de control intern al unei entități se poate realiza și prin autoevaluare, respectiv autoapreciere. Departamentele de specialitate/angajații își pot evalua singuri instrumentele de control intern. Printre metodele folosite de aceștia se pot regăsi chestionare, rapoarte ale grupurilor de lucru și analize ale managementului.

Autoevaluarea efectuată de către angajații entităților publice și de către conducere nu poate însă înlocui verificarea realizată de către departamentul/structura de audit intern sau pe cea efectuată de către auditorii publici externi.

Așa cum s-a mai precizat, informațiile obținute de auditorii publici externi în urma evaluării sistemului de control intern se vor utiliza ca probe de audit menite să susțină evaluarea riscurilor din cadrul entității. Toate aceste informații privind evaluarea sistemului de control intern vor fi cuprinse într-o secțiune distinctă a raportului de control/audit.

Calificativele acordate și nivelurile de încredere în sistemele de control intern reprezintă o concluzie ce rezultă ca urmare a evaluării acestora.

Concluziile formulate de auditorii publici externi ce rezultă din evaluarea modului de organizare și funcționare a sistemului de control intern din fiecare entitate verificată (inclusiv prin utlizarea machetelor nr. 4 și nr. 5 din *Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități*) și calificativele acordate acestor sisteme se vor încărca în aplicația INFOPAC pentru a se putea centraliza pe structuri de specialitate și pe tipuri de entități și de acțiuni de control/audit.

În cazul în care o entitate publică este supusă mai multor verificări (audit financiar, control, auditul performanței) prevăzute în programul de activitate al anului respectiv, evaluarea sistemului de control intern se va efectua **o singură dată**, de regulă, în cadrul acțiunii de audit financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Departamentul I al Curții de Conturi va efectua o analiză a informațiilor din INFOPAC și va transmite departamentelor și camerelor de conturi comentarii și, dacă este cazul, instrucțiuni suplimentare privind această secțiune, în vederea îmbunătățirii capacității de evaluare a sistemelor de control intern din entitățile publice, de către auditorii publici externi. De asemenea, se va întocmi un raport anual asupra situației controlului intern în entitățile publice, care va fi înaintat către Parlament, Guvern și alte părți interesate. De aceea este foarte important ca atunci când concluziile sunt formulate de către auditorii publici externi, acestea să cuprindă suficiente informații din care să se poată face o analiză corespunzătoare cu privire la proiectarea şi funcţionarea sistemului de control intern în entitățile publice din România.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

VI. AUDITUL INTERN

6.1 Considerente generale privind auditul intern

Cadrul conceptual al practicilor profesionale elaborat de IIA (Institutul Auditorilor Interni din SUA) cuprinde două mari componente, respectiv Normele Obligatorii şi Normele Recomandate cu Încredere.

Normele Obligatorii includ:

- Definiţia auditului intern;
- Codul de Etică;
- Standardele Internaţionale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele).

Normele Recomandate cu Încredere cuprind:

- Documentele de poziţie;
- Îndrumarele practice;
- Ghidurile practice.

Definiţia auditului intern: activitate independentă de asigurare obiectivă şi de consiliere, destinată să adauge valoare şi să antreneze îmbunătăţirea activităţilor organizaţiei. Ajută organizaţia în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică şi disciplinată în cadrul evaluării şi îmbunătăţirii eficacităţii proceselor de management al riscurilor, control şi guvernare.

Codul de Etică cuprinde două componente principale:

- principiile fundamentale pentru profesia şi practica auditului intern: integritatea, obiectivitatea, confidenţialitatea şi competenţa profesională;
- regulile de conduită etică şi profesională.

Standardele Internaţionale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele) cuprind normele profesionale aplicabile în practica profesională a auditului intern şi anume:

- ✓ **Standardele de Calificare (seria 1000):**
  - caracteristicile organizaţiilor şi participanţilor ce desfăşoară activităţi de audit intern
- ✓ **Standardele de Performanţă (seria 2000):**
  - descriu tipul activităţilor de audit intern şi oferă criterii calitative pentru evaluarea rezultatelor
- ✓ **Standardele de Implementare:**
  - continuare a Standardelor de Calificare şi de Performanţă,
  - cerinţele aplicabile pentru activităţile de asigurare (A) şi de consiliere(C).

Documentele de poziţie: se adresează şi altor părţi interesate, nu numai auditorilor interni în vederea clarificării unor aspecte semnificative cu privire la guvernanţă, risc sau control, a departajării sarcinilor şi responsabilităţilor aferente auditului intern. Acestea prezintă poziţia IIA asupra sarcinilor şi responsabilităţilor profesiei de audit intern cu privire la o anumită problemă.

Îndrumarele practice nu prezintă procese şi proceduri detaliate, ci reprezintă un ghid care îi asistă pe auditorii interni în aplicarea Codului de etică, a Standardelor şi în promovarea bunelor practici; sfera de cuprindere este limitată doar la metodologia şi abordarea în implementarea Codului etic şi Standardelor şi includ practici cu privire la:

- ✓ aspecte specifice la nivel internaţional, naţional sau al unui sector de activitate,
- ✓ tipuri specifice de misiuni,
- ✓ aspecte legale sau de reglementare.

Ghidurile practice: prezintă detaliat realizarea unor activităţi de audit intern, includ procese şi proceduri detaliate, precum instrumente şi tehnici, programe şi abordări pas cu pas, incluzând exemple de documente care trebuie transmise beneficiarului misiunii.

Standardele internaţionale de audit emise de IFAC (ISA 610) definesc funcţia de audit intern ca fiind o "activitate de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcţiile sale includ, printre altele, şi examinarea, evaluarea şi monitorizarea adecvării şi eficacităţii controlului intern".

În legislaţia naţională, (Legea nr. 672/2002), auditul public intern este definit ca fiind *"activitatea funcţional independentă şi obiectivă, care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a*

veniturilor şi cheltuielilor publice, perfecţionând activităţile entităţii publice; ajută entitatea publică să-şi îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică şi metodică, care evaluează şi îmbunătăţeşte eficienţa şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare".

Rolul auditului intern a sporit spectaculos în ultimele două decenii datorită creşterii complexităţii activităţilor desfăşurate de entităţi. Existenţa acestuia este justificată de surplusul de valoare care se obţine prin diminuarea sau eliminarea riscurilor în cadrul entităţilor.

Auditul intern este o structură care susţine eforturile conducerii entităţii de a-şi îndeplini obiectivele şi este un instrument foarte important pentru îmbunătăţirea sistemului de control intern. El contribuie la descoperirea activităţilor, operaţiunilor, elementelor care au importanţă deosebită în cadrul entităţii. Acesta analizează punctele forte şi slăbiciunile unei entităţi, luând în consideraţie modul de conducere a acesteia, cultura organizaţională, oportunităţile şi ameninţările care pot avea un efect în realizarea obiectivelor propuse. Deşi auditorii interni pot constitui o resursă valoroasă de instruire şi consiliere, fiind, în acelaşi timp şi un factor al schimbării în cadrul entităţii, aceştia nu trebuie să se substituie unui sistem puternic de control intern, nu trebuie să aibă obligaţii operaţionale sau manageriale.

Pentru ca funcţia de audit intern să fie eficientă, este vital ca structurile de audit intern să funcţioneze şi să fie organizate în mod independent, cerinţă impusă şi de Declaraţia de la Lima[21]. Acest lucru presupune că personalul de audit este independent atât faţă de departamentele operative, cât şi faţă de departamentul contabil, precum şi faptul că auditorii interni sunt direct subordonaţi unui nivel de autoritate cât mai înalt din entitate, adică fie conducerii de vârf, fie comitetului de audit al consiliului de administraţie.

Prin Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, cu modificările şi completările ulterioare, sunt reglementate următoarele aspecte:

- obiectivele şi sfera auditului intern,
- organizarea auditului intern,
- tipurile de audit intern,
- desfăşurarea auditului intern,
- statutul, numirea, obligaţiile şi interdicţiile auditorilor interni.

Auditul intern al entităţilor economice cu capital privat este reglementat prin O.U.G. nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, aprobată prin Legea nr. 133/2002 şi modificată şi completată prin Legea nr. 26/2010.

6.2 Evaluarea auditului intern

Obiectivele funcţiei de audit intern variază şi depind în mare măsură de mărimea şi structura entităţii. Activităţile auditului intern pot include următoarele aspecte:

- monitorizarea controlului intern,
- examinarea informaţiilor financiare şi operaţionale ale entităţii,
- revizuirea activităţilor operaţionale din punct de vedere al economiei, eficienţei şi eficacităţii,
- revizuirea activităţilor pentru conformitatea cu legile şi regulamentele, politicile conducerii etc.,
- managementul riscului – identificarea şi evaluarea expunerilor semnificative la risc şi îmbunătăţirea managementului riscului şi a sistemelor de control intern,
- evaluarea procesului de guvernanţă/conducere în ceea ce priveşte îndeplinirea obiectivelor cu privire la etică şi valori, performanţă şi răspundere, eficienţa comunicării etc.

Persoanele juridice care intră în competenţa de verificare a Curţii de Conturi sunt obligate să îi transmită acesteia, potrivit prevederilor legale în vigoare, până la sfârşitul trimestrului I, pentru anul precedent, raportul privind desfăşurarea şi realizarea programului de audit intern. Aceste rapoarte reprezintă surse de informaţii pentru auditorii publici externi în exercitarea atribuţiilor de control/audit.

[21] Declaraţia de la Lima privind liniile directoare ale auditului finanţelor publice, elaborată de INTOSAI (Organizaţia Internaţională a Instituţiilor Supreme de Audit) şi adoptată la Congresul al IX-lea al acestei organizaţii, care s-a desfăşurat la Lima, în Chile, în anul 1977.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii publici externi trebuie să evalueze activitatea auditului intern din entitățile publice din următoarele considerente:

1. auditul intern este parte componentă a sistemului de control intern;
2. activitatea auditorilor interni poate fi utilizată pentru obținerea unei părți a probelor de audit care este necesară îndeplinirii obiectivelor misiunii de audit public extern.

Pentru a determina măsura în care funcția de audit intern poate fi relevantă propriei activități, auditorul public extern trebuie să obțină o înțelegere a:

a) naturii responsabilităților funcției de audit intern și a modului în care funcția de audit intern este corespunzătoare structurii organizaționale a entității;
b) activităților desfășurate sau care urmează a fi desfășurate de către auditul intern.

Standardul de audit intern ISA 610 "Utilizarea activității auditorilor interni" emis de IFAC și ISSAI 1610, elaborat de INTOSAI, stabilește **obiectivele** auditorului extern atunci când acesta consideră funcția de audit intern a entității ca fiind relevantă, respectiv:

a) să stabilească dacă și în ce măsură va utiliza activitatea specifică a auditorilor interni;
b) în cazul în care va analiza activitatea specifică a auditorilor interni, să stabilească dacă activitatea este adecvată pentru scopurile auditului.

Pentru a decide dacă și în ce măsură va utiliza activitatea specifică a auditorilor interni, auditorul public extern trebuie să evalueze:

- obiectivele funcției de audit;
- dacă activitatea auditorilor interni a fost desfășurată cu atenția cuvenită (planificare, supervizare, existența dosarelor de audit etc.);
- dacă relația de comunicare dintre auditorii interni și auditorul public extern este eficace.

Pentru a determina gradul de adecvare a activității specifice desfășurate de auditorii interni, auditorul public extern trebuie să evalueze dacă:

- activitatea a fost supervizată, revizuită și documentată în mod corespunzător;
- probele de audit obținute sunt suficiente, corespunzătoare și relevante pentru formularea unor concluzii rezonabile de către auditorii interni;
- cauzele care au condus la neconformitățile sesizate de auditorii interni sunt reale sau sunt doar efectele altor cauze și dacă acestea au fost limitate/eliminate în urma aplicării unor măsuri corective de către management;
- recomandările formulate sunt corespunzătoare în circumstanțele date și dacă rapoartele întocmite sunt în concordanță cu rezultatele activității desfășurate;
- orice constatare raportată de auditorul intern a fost tratată corespunzător de către organizația auditată.

Pentru realizarea corespunzătoare a evaluării auditului intern trebuie avute în vedere următoarele elemente:

- planul strategic (pe 3 ani),
- planul anual de audit,
- rapoartele de audit intern din anii precedenți,
- desfășurarea activității de audit în conformitate cu planul de audit,
- desfășurarea activității de audit în conformitate cu programul misiunii de audit,
- probele ce susțin constatările auditului efectuat,
- concluzii cu privire la rezultatele auditului public intern,
- existența și adecvarea reglementărilor privind asigurarea calității auditului și implementarea acestora.

Auditorul public extern trebuie să analizeze dacă auditul intern a fost concentrat strict pe sfera sa de activitate, respectiv:

- activitățile financiare desfășurate de entitatea publică,
- constituirea veniturilor publice,
- administrarea patrimoniului public,
- sistemele de management financiar și control.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru ca auditorul public extern să utilizeze activitatea specifică a auditorilor interni, trebuie să evalueze şi să aplice proceduri de audit cu privire la această activitate, pentru a stabili gradul de adecvare al acesteia pentru scopul auditului extern.

În cazul în care auditorul public extern, ca urmare a aplicării procedurilor de audit, evaluează că auditul intern nu este satisfăcător, el trebuie să comunice constatările sale conducerii entităţii. Este posibilă şi o şedinţă de conciliere cu conducătorul structurii de audit intern pentru a se preveni eventualele erori de percepţie din partea auditorului public extern (buna practică). Ulterior, dacă auditorul public extern îşi menţine opinia asupra activităţii de audit intern, aceasta trebuie menţionată şi în raportul de audit public extern la secţiunea „control intern".

În cazul în care activitatea auditorilor interni nu acoperă toate domeniile sau nu prezintă încredere, atunci auditorul public extern trebuie să desfăşoare un volum suplimentar de activitate.

În anexa nr. 6 prezentăm un model al unui chestionar privind evaluarea activităţii de audit intern în entităţile publice.

Dacă auditorul public extern utilizează activitatea specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să includă în documentaţia de audit concluziile formulate cu privire la evaluarea gradului de adecvare a acestei activităţi şi procedurile de audit pe care le-a folosit în acest sens.

Activitatea	**Documentaţia de audit**
Înţelegerea activităţii de audit intern	Se obţine şi se documentează înţelegerea funcţiei de audit intern până la punctul în care operează ca parte a sistemului de monitorizare a sistemului de control intern.
Realizarea unei evaluări	Cazul 1. Dacă se stabileşte că utilizarea auditului intern va avea un efect semnificativ asupra planificării şi obiectivelor de audit, se va documenta felul în care se va utiliza activitatea desfăşurată de auditul intern arătând modul în care aceasta influenţează natura, planificarea şi întinderea procedurilor de audit. Cazul 2. Nu se intenţionează utilizarea activităţii specifice de audit intern.
Testarea activităţii de audit intern	Cazul 1. Atunci când se intenţionează să se utilizeze activitatea de audit intern, se documentează modul de testare şi evaluare a eficacităţii activităţii de audit intern. Cazul 2. Nu se intenţionează să se utilizeze activitatea de audit intern, deci nu se testează.
Comentariu - Auditul intern este în curs de dezvoltare, în proces de recrutare de noi auditori.	Nu se poate utiliza activitatea auditului intern.

În concluzie:

- Evaluarea funcţiei de audit intern influenţează concluzia asupra posibilei utilizări a auditului intern în activitatea de verificare a auditorului public extern şi, prin urmare, modificarea naturii, planificării şi întinderii procedurilor ulterioare de audit.
- Auditorul public extern aplică următoarele proceduri de audit:
  - observarea procedurilor îndeplinite de auditorii interni etc.,
  - intervievarea în ceea ce priveşte natura activităţii auditului intern,
  - analizarea elementelor/documentelor deja examinate de auditorii interni,
  - reefectuarea unor proceduri de audit realizate de auditorul intern (de ex. testarea aceloraşi controale, tranzacţii sau solduri),
  - aplicarea unor proceduri de audit diferite (de ex. testarea controalelor, tranzacţiilor sau soldurilor, altele decât cele testate de auditorii interni),
  - inspectarea foilor de lucru ale auditului intern,
  - alte documente relevante existente în dosarul curent al misiunii de audit intern.

Prin documentul ***INTOSAI GOV 9150 Coordonare şi Cooperare între SAI-uri şi Auditorii Interni în Sectorul Public*** se mai precizează:

Scanned with OKEN Scanner

"În calitate de auditori externi, SAI-urile trebuie să aibă responsabilitatea evaluării eficacității funcției de audit intern. Dacă activitatea de audit intern este considerată a fi utilă, cooperarea dintre SAI și auditorul intern va avea beneficii pentru ambele părți ...

Atunci când SAI-ul utilizează activitatea unui auditor intern, se execută procedurile pentru obținerea asigurării că auditorul intern a efectuat activitatea cu atenția cuvenită și s-a conformat standardelor de audit relevante. SAI-ul poate revizui activitatea auditorului intern astfel, încât să fie mulțumit de calitatea acesteia...

Atunci când un SAI va constata că funcția de audit intern a entității este relevantă pentru auditul său va stabili: ***a)*** *dacă și în ce măsură va utiliza activitatea specifică a auditorilor interni;*

b) *dacă o va utiliza, atunci va avea în vedere dacă este adecvată scopului auditului efectuat de SAI ...*

SAI-urile sunt singurele răspunzătoare de opiniile exprimate și această responsabilitate nu este redusă prin faptul că au utilizat activitatea depusă de auditorii interni."

Tot în cadrul aceluiași document sunt precizate și **BENEFICIILE COOPERĂRII ȘI ALE COORDONĂRII:**

"O serie de beneficii se pot obține din activitatea de cooperare și coordonare, între auditorii interni și cei externi, care includ:

- *schimb de idei și cunoștințe între auditorii interni și cei externi;*
- *promovarea practicilor bunei guvernanțe și a răspunderii guvernamentale și sporirea înțelegerii de către management a importanței controlului intern;*
- *audit mai eficace bazat pe:*
  - *promovarea unei înțelegeri mai clare a rolurilor și solicitărilor legate de audit;*
  - *un dialog mai bine informat asupra riscurilor cu care se confruntă organizația, care va conduce către o concentrare mai eficientă a eforturilor de audit și prin urmare, la recomandări mai utile;*
  - *o mai bună înțelegere de către ambele părți a rezultatelor ce apar din activitatea reciprocă ce poate avea un impact asupra programelor și planurilor de activitate viitoare;*
- *un audit mai eficient bazat pe:*
  - *o mai bună coordonare a activității de audit intern și audit extern ce rezultă dintr-o planificare coordonată și comunicarea necesităților;*
  - *îmbunătățirea ariei de cuprindere a auditului pentru auditorii interni și externi;*
- *evitarea dublării activității de audit (economie);*
- *minimizarea întreruperii desfășurării auditului efectuat la entitatea auditată;*
- *îmbunătățirea și maximizarea adecvată a auditului, bazată pe evaluarea riscului și identificarea riscurilor semnificative;*
- *suport reciproc al recomandărilor de audit care ar putea spori eficacitatea serviciilor de audit."*

Sunt amintite de asemenea și **RISCURI POTENȚIALE DE COORDONARE ȘI COOPERARE:**

"Inerente în procesul de coordonare și cooperare sunt riscurile sigure, care trebuie gestionate, cum ar fi:

- *orice compromis al confidențialității, independenței și obiectivității;*
- *posibile conflicte de interese;*
- *atenuarea responsabilităților;*
- *utilizarea unor standarde profesionale diferite referitoare la independență sau audit;*
- *o interpretare eronată a concluziilor atunci când este folosită munca/activitatea altora;*
- *posibile diferențe de concluzii sau opinii cu privire la subiectul în cauză;*
- *posibilitatea ca probele potențiale ale celuilalt auditor să fie prematur comunicate unei părți externe, înainte de a exista suficiente dovezi de audit;*
- *să nu se ia în considerație constrângerile sau restricțiile plasate pe celălalt auditor în determinarea gradului de cooperare și coordonare.*

Scanned with OKEN Scanner

Într-o organizație, activitatea de audit intern poate fi de asemenea externalizată. În anumite cazuri, firmele de audit pot furniza atât servicii de audit intern, cât și servicii de audit extern. Un furnizor de servicii de audit nu va efectua activitate de audit intern dacă efectuează și activitate de audit extern sau dacă furnizează alte servicii de consultanță pentru o organizație, pentru a nu-i periclita independența și obiectivitatea."

Evaluarea externă a compartimentelor de audit public intern efectuată de UCAAPI, respectiv de către compartimentul/structura de audit de la nivelul entității ierarhic superioare, în baza prevederilor Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern, face parte din procesul de monitorizare și evaluare a eficienței globale a programului de calitate, proces impus de standardele elaborate de IIA. Scopul principal al evaluării efectuate de către UCAAPI (cel puțin odată la 5 ani) este de a măsura eficacitatea structurii de audit și de a propune îmbunătățirea acesteia. În procesul de evaluare a garanției calității activității unei structuri de audit intern, UCAAPI analizează fiecare etapă de derulare a misiunii de audit intern și caută dovezi pentru a constata dacă auditorii interni din cadrul entității au respectat standardele IIA, practicile recunoscute în domeniu și cadrul normativ în vigoare.

În acest sens, nu trebuie făcută confuzie între evaluarea efectuată de Curtea de Conturi în baza atribuțiilor sale legale și cea efectuată de UCAAPI în cadrul procesului propriu de asigurare a calității activității de audit intern.

Auditorii publici externi trebuie să analizeze totodată și activitatea desfășurată de către Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern, atât la nivel central cât și teritorial, precum și cea a Unității Centrale de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control, pentru a stabili dacă acestea funcționează la parametrii solicitați de către Comisia Europeană.

Unitățile centrale de armonizare sunt mecanismele care trebuie să promoveze standardele privind controlul financiar public intern și trebuie să sprijine sistemele de control intern în realizarea rolului lor de a consolida și coordona efortul sectorului public de a îmbunătăți economicitatea, eficiența și eficacitatea în domeniul finanțelor publice.

În **Cartea Galbenă** a Comisiei Europene, referitor la Unitatea Centrală de Armonizare, se mai precizează: *"Ministerul Finanțelor Publice, în rolul său de instituție publică principală de management financiar, trebuie, prin intermediul Unităților Centrale de Armonizare, să acționeze ca o interfață între SAI și sistemul CFPI. Cooperarea strânsă și exercitarea unui dialog constructiv între SAI ca auditor extern și Ministerul Finanțelor Publice ca vârf al sistemului CFPI este esențială pentru a ajunge la un sistem complex și eficient de gestionare și control al resurselor bugetului de stat. Pentru a realiza și susține o astfel de cooperare și dialog, se sugerează realizarea unor contacte între SAI și Ministerul Finanțelor Publice care să fie efectuate la un nivel ridicat, de către un grup de lucru consultativ care se va reuni periodic pentru a discuta probleme legate de Managementul Financiar și Controlul Intern pe măsură ce acestea apar și să elaboreze soluții corespunzătoare."*

În baza tuturor recomandărilor venite de la organisme internaționale precum INTOSAI, Comisia Europeană sau SIGMA, Curtea de Conturi a României a încheiat cu Ministerul Finanțelor Publice un Protocol pentru cooperare și colaborare în procesul de consolidare a sistemului de control financiar public intern.

Un alt Acord de colaborare în procesul de consolidare a funcțiilor de audit intern și audit public extern s-a încheiat între Curtea de Conturi și Asociația Auditorilor Interni din România.

Modificările legislative privind controlul intern/managerial apărute în anul 2011 vor fi avute în vedere cu ocazia revizuirii prezentului ghid.

*
* *

Pentru realizarea prezentului ghid a fost consultată o serie de lucrări de specialitate, precum și legislația națională în materie, după cum urmează:

- Audit Financiar – Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate – 2009;
- Audit - o abordare integrată – ediția a 8-a, Arens Loebbecke;

Scanned with OKEN Scanner

- Audit financiar – convergenţe între teorie şi practică, 2006, Tatiana Dănescu;
- Materiale transmise Curţii de Conturi de către Institutul de Management Public şi de către KPMG;
- O.G. nr. 119/1999, privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, republicată;
- O.M.F.P. nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial;
- Legea nr. 234/2010, pentru modificarea şi completarea O.G. nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv;
- O.M.F.P. nr. 1649/2011 pentru modificarea şi completarea O.M.F.P. nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern;
- Legea nr. 672/2002, privind auditul public intern, cu modificările şi completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activităţii de audit public intern;
- O.M.F.P. nr. 522/2003, pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv;
- International Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors, 2009 (Documentul Practici Profesionale Internaţionale, Institutul Auditorilor Interni, 2009);
- Ernst & Young – The Future of Risk.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 1

LISTA DE VERIFICARE privind organizarea și funcționarea CFPP

Nr. crt.	Întrebări	DA	NU	Observații
1.	A fost emis de către conducerea entității publice actul de decizie/ordinul prin care sunt nominalizate persoanele care exercită CFPP?			
2.	Redactarea ordinului s-a realizat în conformitate cu anexa nr. 2 din OMFP nr. 522/2003?			
3.	Desemnarea, schimbarea sau destituirea persoanelor însărcinate cu exercitarea CFPP s-au efectuat cu acordul instituției ierarhic superioare?			
4.	Evaluarea activității persoanei care exercită CFPP s-a realizat cu acordul entității publice care a avizat numirea?			
5.	În cazul entităților publice prevăzute la pct. 2.2 din OMFP nr. 522/2003, au fost elaborate norme specifice de CFPP?			
6.	Aceste norme au fost avizate de MFP?			
7.	S-au confecționat sigilii personale pentru persoanele împuternicite să exercite CFPP?			
8.	Există Registrul privind operațiunile prezentate la viza CFPP?			
9.	Proiectele operațiunilor prezentate la viza CFPP sunt însoțite de documente justificative corespunzătoare întocmite de către compartimentele de specialitate din cadrul entității?			
10.	Aceste documente sunt certificate în privința realității, regularității și legalității de către conducătorii compartimentelor de specialitate emitente?			
11.	Există un grafic al circuitului documentelor?			
12.	Toate proiectele de operațiuni cărora li s-a acordat viza de CFPP au fost evidențiate în "Registrul privind operațiunile prezentate la viza CFPP"?			
13.	Au fost întocmite și transmise la organul ierarhic superior/MFP rapoartele trimestriale privind activitatea de CFPP, în conformitate cu pct. 12.4 și 12.5 din OMFP nr. 522/2003?			
14.	Au fost elaborate liste de verificare în care sunt detaliate obiectivele verificării, pentru fiecare operațiune cuprinsă în cadrul specific al entității?			

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 2

Exemplul nr. 1 - Chestionar pentru evaluarea mediului de control

Nr. crt.	Întrebări	Documente care probează răspunsul
1.	Entitatea publică a elaborat un Cod Etic aplicabil tuturor angajaților?	Codul Etic
2.	Toți angajații cunosc reglementările Codului Etic și procedurile de identificare și raportare a încălcărilor de regulamente?	Proceduri de raportare
3.	Există o procedură de evaluare a abaterilor de la Codul Etic (neregularități/fraude), de investigare a acestora și de aplicare de măsuri?	Proceduri de evaluare
4.	Este Codul Etic revizuit și actualizat periodic?	
5.	Există proceduri de evaluare a nivelurilor de competențe, respectiv a cunoștințelor și aptitudinilor necesare realizării sarcinilor?	Proceduri de evaluare
6.	Personalul de conducere de la toate nivelurile are calificarea și experiența corespunzătoare realizării sarcinilor specifice, precum și în procesul de asumare și gestionare a riscurilor?	Dosarul de personal
7.	Sunt stabilite proceduri de delegare a responsabilităților?	Proceduri de delegare
8.	Sunt stabilite funcțiile sensibile, care sunt acestea și dacă există o politică de rotație a persoanelor care lucrează în astfel de funcții?	Proceduri de identificare și abordare a funcțiilor sensibile
9.	Există o procedură de desemnare a autorității, a ierarhiilor de autorizare, de limitare a autorității și a relațiilor de raportare?	Proceduri de raportare
10.	Există reglementări interne referitoare la angajare, salarizare, evaluarea performanțelor, sancțiuni ale non-performanței, promovare?	Proceduri de angajare, promovare, sancționare
11.	Sunt realizate fișe de post care definesc clar atribuțiile, funcțiile și responsabilitățile?	Fișele postului
12.	Există o organigramă care definește în mod clar liniile de responsabilitate și de autoritate?	Organigrama

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 3

Exemplul nr. 2 - Chestionar pentru evaluarea implementării standardelor de control intern conform celor 5 elemente ale controlului intern

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
I. MEDIUL DE CONTROL					
Standardul 1 – Etică, integritate					
1.	A fost elaborat un cod de conduită care stabileşte reguli de comportament etic în realizarea atribuţiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât şi celui de execuţie din compartiment?				
2.	Dacă răspunsul anterior este afirmativ, acesta este comunicat personalului?				
3.	Salariaţii beneficiază de consiliere etică?				
4.	Salariaţilor li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?				
Standardul 2 – Atribuţii, funcţii, sarcini					
5.	Atribuţiile sunt definite în mod clar într-un document intern al entităţii?				
6.	Personalului îi sunt aduse la cunoştinţă documentele actualizate privind: a) obiectivele principale (scopul) ale entităţii?				
	b) regulamentele interne?				
	c) fişele de post?				
7.	Angajaţii au semnat fişele de post pentru luare la cunoştinţă?				
8.	Sarcinile/atribuţiile asociate posturilor sunt stabilite în concordanţă cu competenţele decizionale necesare realizării acestora?				
9.	Entitatea dispune de resurse umane suficiente în scopul executării operaţiunilor în diferite etape (niveluri)?				
10.	Au fost stabilite corect cerinţele privind responsabilităţile şi competenţele profesionale pentru posturile aflate pe niveluri diferite?				
11.	Cerinţele menţionate mai sus sunt: a) stabilite în scris?				
	b) aprobate de către conducerea entităţii?				
12.	Cerinţele menţionate mai sus sunt revizuite periodic de managementul de linie (conducătorii compartimentelor/direcţiilor)?				
13.	S-a stabilit în cadrul entităţii un sistem de înlocuire a personalului în cazul absentării de la programul de lucru (matricea înlocuirii personalului)?				
14.	Sistemul de înlocuire a personalului ia în consideraţie calificările, aptitudinile, abilităţile tehnice, precum şi incompatibilităţile angajaţilor?				
15.	Înlocuirile personalului sunt evidenţiate în scris?				
Standardul 3 – Competenţă, performanţă					
16.	Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?				
17.	Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?				
18.	Este stabilit un program de pregătire profesională pentru personalul entităţii?				
19.	Dacă răspunsul anterior este afirmativ, programul de pregătire profesională este:				
	a) anual?				
	b) multianual?				
20.	Programul de pregătire profesională a personalului este adaptat la realizarea sarcinilor şi obiectivelor entităţii?				
21.	Planul financiar (bugetul) al entităţii include resursele necesare pentru implementarea programului de pregătire profesională?				
22.	Sistemul de pregătire profesională îi are în vedere şi pe noii angajaţi?				

[22] Nu este aplicabil

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
23.	Îndrumătorul/supervizorul oferă instruire la locul de muncă pentru noii angajaţi?				
24.	Angajaţii sunt evaluaţi periodic?				
25.	Rezultatele evaluării periodice a angajaţilor sunt documentate?				
26.	Angajatul este informat cu privire la rezultatele evaluării sale periodice?				
27.	Rezultatele activităţii unui angajat sunt supuse unei evaluări periodice de către supervizor?				
28.	Atribuţiile sunt repartizate de către manager în mod egal între angajaţii unui departament?				
29.	Managerii oferă instrucţiuni relevante cu privire la îndeplinirea activităţii?				
30.	Angajatul este informat în mod sistematic de către supervizor referitor la rezultatele şi calitatea muncii sale?				
Standardul 4 – Funcţii sensibile					
31.	Este păstrată în entitate o evidenţă scrisă a posturilor sensibile şi a posturilor de răspundere?				
32.	Este stabilită o politică adecvată de rotaţie a salariaţilor din posturile sensibile?				
33.	Există un sistem de supraveghere a personalului care ocupă posturi sensibile?				
34.	Sistemul de supraveghere a personalului pe posturile sensibile este documentat?				
35.	Dacă da, vă rugăm să menţionaţi documentele întocmite şi periodicitatea întocmirii acestora.				
36.	Au fost luate măsurile necesare pentru evitarea conflictului de interese?				
37.	Angajaţii care ocupă posturi sensibile cunosc acţiunile/activităţile care pot fi încadrate în categoria conflict de interese?				
Standardul 5 - Delegarea					
38.	Sunt stabilite şi comunicate limitele competenţelor şi responsabilităţilor care se deleagă?				
39.	Delegarea/subdelegarea de competenţă se realizează în baza unor proceduri specifice aprobate?				
40.	A încheiat entitatea protocoale de colaborare/delegare cu organisme delegate/de colaborare?				
41.	Protocolul încheiat cu organismul delegat specifică:				
	a) tipul de informaţii şi documentele justificative care trebuie transmise de către organismul delegat către entitate?				
	b) termenul limită până la care fiecare informaţie trebuie transmisă către entitate?				
42.	Există prevederi în protocol în care să se specifice că serviciile tehnice şi structura de audit intern au acces la documente şi proceduri ale organismului delegat?				
43.	Au fost definite clar în protocol responsabilităţile şi obligaţiile organismului delegat, în special în ceea ce priveşte controlul şi verificarea conformităţii cu legile şi regulamentele în vigoare?				
44.	Organismul delegat are proceduri scrise prin care să descrie îndeplinirea sarcinilor delegate de către entitate?				
45.	Îndeplinirea sarcinilor delegate este controlată în mod curent şi periodic de către structurile responsabile din entitate?				
46.	Serviciile tehnice şi de audit intern evaluează sarcinile delegate pentru a verifica conformitatea cu legile şi regulamentele în vigoare?				
47.	Entitatea informează organismul delegat cu privire la modificările aduse legislaţiei care au impact asupra îndeplinirii sarcinilor delegate?				
48.	Entitatea primeşte din partea organismului delegat o confirmare cu privire la îndeplinirea responsabilităţilor şi o descriere a resurselor utilizate?				
49.	Entitatea s-a asigurat că organismul delegat deţine sisteme de control eficiente, corespunzătoare pentru a-şi îndeplini responsabilităţile într-un mod satisfăcător?				

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
Standardul 6 – Structura organizatorică					
50.	Structura organizatorică a fost aprobată printr-un document oficial?				
51.	Structura organizatorică asigură o atribuire clară a autorităţii şi a responsabilităţii la toate nivelurile operaţionale?				
52.	Structura organizatorică asigură separarea funcţiilor?				
53.	Structura organizatorică include un departament de audit independent?				
54.	Structura organizatorică permite schimbul operativ de informaţii în interiorul organizaţiei, atât pe nivel orizontal, cât şi pe cel vertical?				
55.	Schimbările în structura organizatorică au fost revizuite de auditul intern în scopul verificării conformităţii lor cu cerinţele sistemului de control intern?				
56.	Sunt efectuate analize la nivelul principalelor activităţi în scopul identificării eventualelor disfuncţionalităţi în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fişele posturilor şi în stabilirea atribuţiilor compartimentului?				
57.	Structura organizatorică asigură funcţionarea circuitelor şi fluxurilor informaţionale necesare supravegherii şi realizării activităţilor proprii?				
II. PERFORMANŢA ŞI MANAGEMENTUL RISCULUI					
Standardul 7- Obiective					
58.	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?				
59.	Obiectivele sunt stabilite astfel încât să răspundă pachetului de cerinţe S.M.A.R.T.? Unde: S-precise; M-măsurabile şi verificabile; A-necesare; R-realiste; T-cu termen de realizare.				
60.	Sunt stabilite activităţile individuale pe fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului?				
Standardul 8 – Planificarea					
61.	Resursele alocate sunt repartizate astfel încât să asigure activităţile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?				
62.	În cazul modificării obiectivelor specifice sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?				
Standardul 9 – Coordonarea					
63.	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor şi activităţilor compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenţei şi coerenţei acestora?				
64.	Este elaborat un document/procedură cu termenele şi responsabilităţile de coordonare a deciziilor, precum şi cu persoanele care trebuie să le aplice?				
65.	Aceste măsuri sunt comunicate tuturor persoanelor care trebuie să le aplice?				
66.	Responsabilităţile sunt înscrise în fişele de post ale persoanelor care trebuie să aplice măsurile respective?				
67.	În compartiment se realizează consultarea prealabilă în vederea coordonării activităţilor proprii?				
Standardul 10 - Monitorizarea performanţelor					
68.	Este instituit un sistem de monitorizare şi raportare a performanţelor pe baza indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice?				
69.	Atunci când necesităţile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanţei indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice, în scopul operării corecţiilor cuvenite?				
Standardul 11 - Managementul riscului					
70.	Sunt identificate şi evaluate principalele riscuri proprii activităţilor din cadrul compartimentului?				
71.	Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate şi evaluate la nivelul activităţilor din cadrul compartimentului?				
72.	Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor?				
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări					
73.	Stabilirea obiectivelor specifice are la bază formularea de ipoteze/premise acceptate				

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
	prin consens?				
74.	Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări semnificative ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?				
III. INFORMAREA ŞI COMUNICAREA					
Standardul 12 – Informarea					
75.	Au fost stabilite tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele şi destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere şi cel de execuţie, prin primirea şi transmiterea informaţiilor, să-şi poată îndeplini sarcinile de serviciu?				
76.	Colectarea, prelucrarea, centralizarea şi stocarea informaţiilor se realizează în sistem informatizat?				
77.	Au fost elaborate documente care să descrie modul de realizare a schimbului de informaţii în interiorul entităţii?				
Standardul 13 – Comunicarea					
78.	Circuitele informaţionale (traseele pe care circulă informaţiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă şi precisă a informaţiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?				
79.	Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii şi personalul de execuţie din cadrul unui compartiment să fie informaţi cu privire la proiectele de decizii/iniţiative sau decizii adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile şi responsabilităţile?				
80.	Entitatea a adoptat procedurile necesare pentru a se asigura că orice modificare a reglementărilor aplicabile este înscrisă în bazele de date şi actualizată?				
81.	În cadrul entităţii sunt comunicate modificările legislative în vederea implementării acestora în proceduri, instrucţiuni, liste de verificare, în sistemul informatic şi în fişele de post?				
82.	Procesul de implementare a modificărilor ce survin ca urmare a schimbărilor apărute la nivelul legislaţiei este descris şi documentat corespunzător?				
83.	Entitatea a organizat un sistem: a) de monitorizare internă a modificărilor din cadrul legislaţiei?				
	b) de comunicare a modificărilor către unităţile organizaţionale relevante?				
Standardul 14 – Corespondenţa					
84.	Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea, repartizarea şi arhivarea corespondenţei?				
85.	Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea şi arhivarea informaţiilor clasificate sunt cunoscute şi aplicate în practică?				
86.	Există o listă a persoanelor autorizate cu privire la manipularea şi arhivarea informaţiilor clasificate?				
Standardul 16 – Semnalarea neregularităţilor					
87.	A fost stabilită o procedură în cazul semnalării unor neregularităţi?				
88.	În cazul semnalării unor neregularităţi, conducătorul de compartiment: a) a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora?				
	b) a aplicat măsurile care se impun?				
IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL					
Standardul 17 – Proceduri					
89.	Pentru activităţile proprii au fost elaborate proceduri operaţionale?				
90.	Procedurile operaţionale sunt sistematic actualizate?				
91.	Procedurile operaţionale sunt comunicate salariaţilor?				
92.	Procedurile operaţionale sunt aplicate?				
A. Proceduri pentru autorizarea plăţilor (pentru entităţi care au ca obiect principal de activitate plăţi reprezentând ajutoare sociale, pensii, subvenţii în agricultură etc.)					
93.	Entitatea a stabilit proceduri detaliate (inclusiv instrucţiuni de birou) pentru activităţile şi operaţiunile pe care le desfăşoară?				

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
94.	Procedurile sus menţionate includ şi descriu totalitatea documentelor interne şi externe utilizate?				
95.	Procedurile/instrucţiunile au fost comunicate angajaţilor implicaţi?				
96.	Procedurile/instrucţiunile sunt revizuite: a) periodic?				
	b) ori de câte ori suportă modificări semnificative?				
97.	Actualizarea procedurilor/instrucţiunilor este comunicată angajaţilor implicaţi în realizarea respectivelor activităţi?				
Inspecţiile fizice (componentă a procedurii de autorizare)					
98.	Entitatea a adoptat proceduri scrise care să garanteze că toate inspecţiile fizice sunt realizate în conformitate cu cerinţele reglementate?				
99.	În timpul efectuării controalelor la faţa locului au fost respectate aceste proceduri?				
100.	Serviciile tehnice ale entităţii întocmesc un raport referitor la activităţile de inspecţie realizate?				
101.	În cazul identificării unor nereguli în timpul inspecţiei sunt luate măsurile de remediere necesare?				
102.	Dacă sunt luate măsuri de remediere, se menţionează acest aspect într-un document formalizat (altul decât raportul)?				
103.	Dacă sunt luate măsuri de remediere, se menţionează acest aspect în raport?				
104.	Raportul sus menţionat este transmis fără întârziere departamentelor direct interesate?				
105.	Conducerea entităţii este informată regulat în legătură cu rezultatele controalelor desfăşurate, astfel încât caracterul suficient al controalelor să fie monitorizat eficient?				
B. Proceduri de plată					
106.	Există mecanisme de control implementate care să garanteze că doar plăţile legale sunt acceptate?				
107.	Există mecanisme de control implementate care să asigure că toate plăţile legale sunt efectuate?				
C. Proceduri contabile					
108.	Procedurile contabile utilizate de entitatea publică sunt în concordanţă cu prevederile legale?				
109.	Procedurile contabile adoptate sunt aplicate corespunzător?				
110.	Procedurile contabile oferă asigurări în ceea ce priveşte detectarea şi corectarea oricăror erori sau omisiuni?				
111.	Datele cuprinse în registrele contabile fac obiectul unor verificări şi reconcilieri periodice (săptămânale, lunare, semestriale, anuale)?				
112.	Toate tranzacţiile sunt înregistrate zilnic în evidenţele contabile?				
113.	Există suficiente resurse pentru a asigura întocmirea promptă şi cu acurateţe a balanţelor de verificare?				
114.	Se realizează o analiză atentă a soldurilor conturilor?				
115.	Există suficiente controale pentru a asigura întocmirea promptă şi cu acurateţe a bilanţurilor?				
116.	Există o pistă de audit (posibilitatea de a urmări toate operaţiunile în orice stadiu)?				
Standardul 18 – Separarea atribuţiilor					
117.	Funcţiile de iniţiere, verificare, avizare şi aprobare a operaţiunilor sunt funcţii separate şi exercitate de persoane diferite?				
118.	Conceperea şi aplicarea procedurilor asigură separarea atribuţiilor?				
Standardul 19 – Supravegherea					
119.	Managerii supraveghează şi supervizează activităţile care intră în responsabilitatea lor directă?				
120.	Supervizarea unor activităţi care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?				

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
121.	Activitatea fiecărui angajat responsabil cu autorizarea, execuţia sau contabilizarea plăţilor este supervizată de către un alt angajat (supervizor)?				
122.	Există o confirmare oficială că această supervizare a fost efectuată?				
Standardul 20 – Gestionarea abaterilor					
123.	În situaţia în care, din cauza unor circumstanţe deosebite, apar abateri faţă de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operaţiunilor?				
124.	Se efectuează o analiză periodică a circumstanţelor şi a modului cum au fost gestionate abaterile în vederea desprinderii unor concluzii de bună practică pentru viitor?				
Standardul 21 – Continuitatea activităţii					
125.	Sunt inventariate situaţiile generatoare sau potenţial generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi?				
126.	Sunt stabilite şi aplicate măsuri pentru asigurarea continuităţii activităţii în cazul apariţiei unor situaţii generatoare de întreruperi?				
Standardul 22 – Strategii de control					
127.	Au fost elaborate strategii de control adecvate pentru atingerea obiectivelor specifice?				
128.	Strategiile de control aplicate furnizează o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor specifice?				
129.	Strategiile de control sunt adaptate permanent la modificările externe şi interne care afectează activităţile entităţii publice?				
Standardul 23 – Accesul la resurse					
130.	Sunt emise acte administrative de reglementare a accesului salariaţilor din compartiment la resursele materiale, financiare şi informaţionale?				
131.	Sunt aduse la cunoştinţa salariaţilor actele administrative de reglementare a accesului salariaţilor din compartiment la resursele materiale, financiare şi informaţionale?				
132.	Accesul personalului la resurse se realizează cu respectarea strictă a normelor cuprinse în actele administrative de reglementare cu acest obiect?				
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA					
Standardul 24 – Verificarea şi evaluarea controlului					
133.	Conducătorul compartimentului realizează, anual, operaţiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?				
134.	Operaţiunile de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial au drept rezultat date, informaţii şi constatări pertinente necesare luării de decizii operaţionale, precum şi raportării?				
135.	Entitatea desfăşoară activităţi de monitorizare continuă a activităţilor de control şi alte atribuţii în vederea asigurării implementării corespunzătoare a regulamentelor şi procedurilor?				
136.	Monitorizarea continuă reprezintă o parte componentă a procedurilor operaţionale aferente entităţii?				
137.	Entitatea iniţiază modificări asupra procedurilor sau instrucţiunilor în vederea îmbunătăţirii sistemelor de control?				
138.	Există un sistem de înregistrare a modificărilor introduse în manualele de proceduri?				
139.	Entitatea desfăşoară activităţi de monitorizare continuă a operaţiunilor zilnice sau a activităţilor de control desfăşurate la toate nivelurile?				
140.	Această monitorizare este documentată (este asigurată o pistă de audit suficient detaliată)?				
141.	Entitatea deţine o evidenţă privind cererile/solicitările/petiţiile şi contestaţiile depuse spre soluţionare?				
142.	Cererile/solicitările/petiţiile/contestaţiile înaintate către entitate sunt analizate şi revizuite în mod periodic?				
143.	Activităţile întreprinse ca urmare a solicitărilor sunt documentate în mod corespunzător?				

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Criterii generale de evaluare a stadiului de implementare a standardului	Răspunsuri			Comentarii
		DA	NU	NA[22]	
144.	Entitatea înregistrează informaţiile cu privire la nereguli/fraude?				
145.	Cazurile privind neregulile/fraudele constatate sunt raportate şi monitorizate?				
146.	Activităţile de identificare a neregulilor/fraudelor sunt documentate în mod corespunzător?				
147.	Au fost implementate măsuri preventive în ceea ce priveşte eventualele nereguli?				
Standardul 25 – Auditul intern					
148.	Structura de audit intern execută misiuni de consiliere referitoare la subsistemul de control intern/managerial la nivelul fiecărui compartiment?				
149.	Structura de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?				
150.	Structura de audit intern este independentă de alte structuri din cadrul entităţii?				
151.	Structura de audit intern raportează direct conducătorului entităţii?				
152.	Structura de audit intern verifică: - caracterul adecvat şi conformitatea procedurilor interne adoptate de entitate cu reglementările controlului intern? - corectitudinea conturilor entităţii?				
153.	Structura de audit intern analizează şi raportează în mod regulat asupra oportunităţii controalelor interne?				
154.	Planul de audit intern asigură acoperirea tuturor domeniilor semnificative pe o perioadă de trei ani?				
155.	Personalul din cadrul structurii de audit intern prezintă un grad suficient de independenţă faţă de departamentele auditate?				
156.	Structura de audit intern deţine dosare de audit pentru toate misiunile de audit întreprinse?				
157.	Structura de audit intern întocmeşte rapoarte periodice cu privire la stadiul activităţilor desfăşurate?				
158.	Auditul intern întocmeşte rapoarte periodice pentru managementul de top cu privire la identificarea recomandărilor în vederea îmbunătăţirii sistemului de control intern?				
159.	Planurile de audit, dosarele curente sau rapoartele obţinute ca urmare a desfăşurării activităţilor de audit sunt disponibile pentru serviciile de audit extern?				
ALTE ASPECTE/CHESTIUNI PE CARE ENTITATEA AUDITATĂ CONSIDERĂ CĂ TREBUIE SĂ LE MENŢIONEZE					
160.	.....				

Menţiune:

Conducerea entităţii publice verificate este rugată să anexeze orice document probant, care să conducă la susţinerea afirmaţiilor din chestionar şi, totodată, să se constituie într-un element util analizei auditului public extern.

De asemenea, vă rugăm ca acest chestionar să fie completat integral şi remis până la data de ../../....

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 4

Exemplul nr. 3 Chestionar privind procesul de evaluare a riscurilor din entitate

Întrebări	Documente
A fost elaborată o procedură privind managementul riscurilor la nivelul ordonatorului principal de credite şi al entităţilor publice aflate în subordonare?	Procedura privind managementul riscurilor
A fost întocmită o listă a riscurilor ce pot apărea în desfăşurarea activităţilor entităţii, pentru atingerea obiectivelor acesteia?	Exemple: – schimbări produse în economie şi implicaţiile lor în activitatea entităţii, – schimbări legislative sau structurale, – lipsa de abilităţi a angajaţilor în utilizarea tehnologiei informaţionale, – lipsa unui personal specializat, – gestionarea inadecvată a fondurilor publice şi raportarea incorectă, – defecţiuni apărute în logistica entităţii, – lipsa fondurilor pentru pregătirea profesională, – comiterea unor erori ca urmare a faptului că angajaţii lucrează sub presiunea unor termene limită nerealiste.
Entitatea analizează în fiecare an riscurile legate de desfăşurarea activităţilor proprii entităţii?	Rapoarte de analiză a riscurilor
Entitatea elaborează planuri pentru limitarea consecinţelor apariţiei acestor riscuri?	Planuri de limitare a consecinţelor apariţiei riscurilor
Entitatea numeşte persoane responsabile cu aplicarea acestor planuri?	Decizii de numire a persoanelor responsabile
Este completat Registrul riscurilor în conformitate cu procedura privind managementul riscului?	Registrul riscurilor

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 5

Registrul riscurilor (model)

Zona de risc (domeniu compart)	Obiective	Descrierea riscului	Circumstanţele care favorizează apariţia riscului	Responsabilii cu gestionarea riscurilor	Risc inerent			Strategia adoptată (acţiuni pentru tratarea riscurilor)	Instrumentele de control intern	Riscuri reziduale		
					Probabilitate	Impact	Expunere			Probabilitate	Impact	Expunere
Comp. Fin.-contab.	Plata în termen şi corectă a facturilor	Întârzieri la plăţi şi plăţi eronate	Aplicaţie informatică incompletă în privinţa furnizorilor (lipsa evidenţei analitice a furnizorilor)	Şeful Comp. Financiar-contabilitate	M	R	M	Tratarea riscurilor	Constituirea unei baze de date cu evidenţa analitică a furnizorilor	S	S	S
Comp. Resurse umane	Stabilirea atribuţiilor angajaţilor prin întocmirea corectă şi completă a fişelor posturilor	Neîndeplinirea corespunzătoare a atribuţiilor de serviciu; Imposibilitatea stabilirii persoanelor răspunzătoare	Deficienţe în completarea fişelor postului	Şeful Comp. Resurse umane	M	M	M	Tratarea riscurilor	Elaborarea unei proceduri de identificare a atribuţiilor pe fiecare angajat şi completarea, respectiv actualizarea fişelor	S	S	S
Comp. Resurse umane	Compatibilitate între competenţa profesională şi atribuţii	Neîndeplinirea corespunzătoare a atribuţiilor	Deficienţe în selecţie. Lipsa unui program de instruire profesională	Şeful Comp. Resurse umane	M	M	M	Tratarea riscurilor	Elaborarea unei proceduri de selecţie şi a unui plan de pregătire prof.	S	S	S
Comp. Achiziţii publice	Elaborarea planului de achiziţii publice şi urmărirea procedurilor de atribuire	Nerespectarea crit. de necesitate şi oportunitate, respectiv nerespectarea legislaţiei în alegerea procedurilor de atribuire	Analize insuficiente, incomplete ale necesarului de investiţii	Şeful Comp. Achiziţii publice	R	R	R	Tratarea riscurilor	Elaborarea unor proceduri de stabilire a necesităţii şi oportunităţii investiţionale	M	M	M
Comp. Impozite şi taxe	Evidenţa şi urmărirea modului de încasare a impozitelor şi taxelor	Diminuarea veniturilor încasate la bugetul local	Evidenţă incompletă a contribuabililor şi a masei impozabile	Şeful Comp. Impozite şi taxe	M	M	M	Monitorizarea riscurilor	Elaborarea unor proceduri de evidenţă şi urmărire a încasării impozitelor şi taxelor	S	S	S
Comp. Asistenţă socială	Evidenţa persoanelor beneficiare de asistenţă socială	Plata de ajutoare sociale unor persoane neîndreptăţite	Anchete sociale superficiale sau lipsă	Şeful Comp. Asistenţă socială	M	M	M	Monitorizarea riscurilor	Stabilirea de atribuţii concrete pentru membrii comisiilor de anchetă socială şi obligativitatea respectării periodicităţii în realizarea anchetelor	S	S	S
Comp. Patrimoniu	Constituirea unei baze de date cu patrimoniul entităţii şi evidenţa acestuia	Înstrăinarea de bunuri din patrimoniul entităţii	Inventariere incompletă a patrimoniului	Şeful Comp. Patrimoniu	R	R	R	Tratarea riscurilor	Elaborarea unor proceduri de actualizare permanentă a bunurilor din patrimoniu	M	M	M

Legendă: S = scăzut; M = mediu; R = ridicat

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 6

Chestionar privind evaluarea activității de audit intern în entitățile publice

Nr crt.	Obiectivul	Răspuns		Explicații/Documentele care probează răspunsul
		DA	NU	
1.	Este organizat un compartiment de audit intern în cadrul entității? Dacă nu, care sunt cauzele și cum se asigură exercitarea funcției de audit intern?			
2.	Compartimentul de audit intern face parte dintr-o structură organizatorică cu atribuții de control intern?			
3.	Numirea/Destituirea conducătorului compartimentului de audit intern s-a efectuat cu avizul prealabil al UCAAPI/organului ierarhic superior?			
4.	Numirea/Destituirea auditorilor interni s-a efectuat cu avizul prealabil al conducătorului compartimentului de audit?			
5.	Au fost elaborate normele metodologice proprii și Carta auditului intern?			
6.	Au fost avizate aceste norme de către UCAAPI/organul ierarhic superior?			
7.	S-a elaborat planul strategic de audit intern (pe 3 ani)?			
8.	S-a elaborat planul anual de audit intern?			
9.	Elaborarea planurilor anuale de audit intern are la bază o analiză a riscurilor asociate activităților entității?			
10.	Selectarea misiunilor cuprinse în planurile anuale se face în funcție de mărimea riscurilor asociate activităților?			
11.	În anul financiar supus verificării au fost efectuate toate misiunile cuprinse în planul anual? Dacă nu, în ce procent a fost îndeplinit și care au fost cauzele neîndeplinirii acestuia?			
12.	Au existat recomandări neavizate/neînsușite de către conducătorul entității?			
13.	În cazul în care răspunsul este afirmativ, care sunt aceste recomandări neînsușite?			
14.	În cazul recomandărilor neînsușite, s-a informat UCAAPI/organul ierarhic superior?			
15.	Auditorii interni au fost implicați în acțiuni nonaudit (inspecții, verificări tematice etc.)?			
16.	Există un sistem de urmărire periodică a implementării recomandărilor formulate prin rapoartele de audit intern?			
17.	Au existat situații de limitare sau imixtiune în activitatea de audit intern?			
18.	Rapoartele anuale de activitate au fost transmise la UCAAPI/organul ierarhic superior (și CCR începând cu activitatea aferentă anului 2009)?			
19.	Au fost efectuate misiuni de evaluare a gradului implementării sistemului de control managerial în entitate?			

Șeful Compartimentului de audit intern/Auditor intern,

.....

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 7

Lista procedurilor (exemple) pe domenii de activitate

Nr. crt.	Domeniu	Denumirea procedurii
Compartiment Audit Intern		
1.	**Audit**	Procedura privind managementul riscului
2.		Procedura privind auditul intern
3.		Procedura privind activitatea de consiliere
Compartiment Juridic şi Contencios		
4.	**Juridic Contencios**	Procedura privind gestionarea cazurilor de contencios administrativ
5.		Procedura privind acordarea avizului de legalitate
Compartiment Resurse umane		
6.	**Resurse umane**	Procedura privind evitarea conflictului de interese
7.		Procedura privind pregătirea profesională
8.		Procedura privind recrutarea şi selecţia personalului
9.		Procedura privind evaluarea performanţelor profesionale
10.		Procedura standard – politica privind posturile sensibile
11.		Procedura privind managementul mişcărilor de personal
Compartimentul de Securitate Internă şi Arhivă		
12.	**Securitate internă**	Procedura privind protecţia informaţiilor clasificate
13.		Procedura de arhivare
Compartiment Relaţii cu Publicul		
14.	**Relaţii cu Publicul**	Procedura privind activitatea de relaţii cu publicul
Compartiment IT		
15.	**IT**	Procedură privind planul de securitate informatică
16.		Procedura de administrare a conturilor de utilizator
17.		Procedura privind politica de securitate
18.		Procedura privind strategia IT
DIRECŢIA INVESTIŢII ADMINISTRATIV		
19.	**Parc Auto**	Procedură privind întreţinerea parcului auto

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 8

Cadrul normativ general al CFPI

1. Legea nr. 82/1991 – Legea contabilităţii, republicată;
2. Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată;
3. Legea nr. 90/2001 privind organizarea şi funcţionarea Guvernului României şi a ministerelor;
4. Legea nr. 215/2001 a administraţiei publice locale, republicată;
5. Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, cu modificările şi completările ulterioare;
6. Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, cu modificările şi completările ulterioare;
7. Legea nr. 340/2004 privind instituţia prefectului, republicată;
8. Legea nr. 273/2006 privind finanţele publice locale, cu modificările şi completările ulterioare;
9. Legea nr. 195/2006 Legea-cadru a descentralizării;
10. Legea nr. 69/2010 privind responsabilitatea fiscal-bugetară;
11. O.G. nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, republicată;
12. O.G. nr. 79/2003 privind controlul şi recuperarea fondurilor comunitare, precum şi a fondurilor de cofinanţare aferente utilizate necorespunzător, cu modificările şi completările ulterioare;
13. O.G. nr. 81/2003 privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituţiilor publice, cu modificările şi completările ulterioare;
14. O.U.G. nr. 2/2010 privind unele măsuri pentru organizarea şi funcţionarea aparatului de lucru al Guvernului şi pentru modificarea unor acte normative;
15. H.G. nr. 235/2003 pentru aprobarea Normelor privind modul de nominalizare a membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern;
16. H.G. nr. 460/2006 pentru aplicarea unor prevederi ale Legii nr. 340/2004 privind prefectul şi instituţia prefectului;
17. H.G. nr. 457/2008 privind cadrul instituţional de coordonare şi de gestionare a instrumentelor structurale;
18. H.G. nr. 34/2009 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Finanţelor Publice, cu modificările şi completările ulterioare;
19. OMFP nr. 1.792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale, cu modificările şi completările ulterioare;
20. OMFP nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activităţii de audit public intern;
21. OMFP nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, modificate prin OMFP nr. 1.226/2003 şi prin OMFP nr. 1.679/2003, modificate şi completate prin OMFP nr. 912/2004;
22. OMFP nr. 769/2003 pentru aprobarea procedurii de avizare a numirii/destituirii şefilor compartimentelor de audit public intern din entităţile publice;

Scanned with OKEN Scanner

23. OMFP nr. 252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern;

24. OMFP nr. 445/2004 pentru aprobarea Normelor proprii privind exercitarea auditului public intern în cadrul Ministerului Finanţelor Publice;

25. OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, cu modificările şi completările ulterioare;

26. OMFP nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, cu modificările şi completările ulterioare (OMFP nr. 556/2006, OMFP nr. 2.169/2009, OMFP nr. 529/2009);

27. OMFP nr. 1.954/2005 pentru aprobarea Clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice, cu modificările şi completările ulterioare;

28. OMFP nr. 139/2006 privind constituirea Comisiei de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a dezvoltării sistemului de control managerial al MFP, cu modificările şi completările ulterioare;

29. OMFP nr. 1.702/2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi exercitarea activităţii de consiliere desfăşurate de către auditorii interni din cadrul entităţilor publice;

30. OMFP nr. 538/2008 pentru aprobarea Procedurii de sistem privind managementul riscului PS-12;

31. OMFP nr. 2.426/2008 pentru aprobarea procedurilor operaţionale privind: „Organizarea şi exercitarea controlului financiar preventiv delegat"; „Organizarea şi exercitarea monitorizării la instituţiile publice la care controlul preventiv a fost integrat în sfera răspunderii manageriale"; „Emiterea acordurilor MFP – UCASMFC privind numirea, suspendarea, destituirea sau schimbarea personalului care desfăşoară activităţi de control financiar preventiv propriu"; „Emiterea avizelor MFP – UCASMFC privind normele metodologice specifice pentru organizarea şi exercitarea controlului financiar preventiv propriu"; „Sistemul de raportare şi analiză a rezultatelor acţiunilor de introducere a sistemului de management financiar şi control la instituţiile publice", revizuită în 2009;

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 9

LISTA PROCEDURILOR OPERAŢIONALE – SERVICIUL ACHIZIŢII PUBLICE

Nr. PO	*Denumirea procedurii*
01.	**Procedură privind elaborarea şi actualizarea Programului anual de achiziţii (model prezentat mai jos);**
02.	Procedură privind aplicarea procedurii de negociere fără publicarea prealabilă a unui anunţ de participare;
03.	Procedură privind aplicarea procedurii de negociere cu publicare prealabilă a unui anunţ de participare;
04.	Procedură privind aplicarea procedurii de licitaţie restrânsă;
05.	Procedură privind aplicarea procedurii de licitaţie deschisă;
06.	Procedură privind aplicarea procedurii de dialog competitiv;
07.	Procedură privind cumpărarea directă;
08.	Procedură privind aplicarea procedurii de cerere de ofertă;
09.	Procedură privind soluţionarea contestaţiilor făcute în condiţiile Legii contenciosului administrativ împotriva actelor emise în legătură cu procedurile de atribuire a contractelor de achiziţie publică;
10.	Procedură privind raporturile cu C.N.S.C.[23] pentru soluţionarea contestaţiilor formulate pe cale administrativ-jurisdicţională împotriva actelor emise în legătură cu procedurile de atribuire a contractelor de achiziţie publică

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

ENTITATEA PUBLICĂ
ADRESA

APROBAT
Ordonator de credite

AVIZAT
Comisia de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a dezvoltării controlului managerial

PROCEDURA OPERAŢIONALĂ
privind elaborarea şi actualizarea Programului anual de achiziţii

Ediţia I, zz.ll.aaaa, Revizia 0

Verificat Secretariat
Comisie

Elaborat

Cuprins

Formular pagină de gardă

Cuprins

Formular de evidenţă a modificărilor

Conţinutul propriu-zis al procedurii

Formular de analiză a procedurii

Lista de difuzare a procedurii

Formulare

Anexe

Scanned with OKEN Scanner

FORMULAR DE EVIDENŢĂ A MODIFICĂRILOR

Nr. crt.	EDIŢIA		REVIZIA		Pag.	DESCRIEREA MODIFICĂRII	Semnătura conducătorului compartimentului
	Nr.	Data	Nr.	Data			
1.	I		0			Elaborat prima versiune	

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

1. Scop

Procedura stabileşte un mod unic de iniţiere, elaborare, avizare şi aprobare a Programului anual de achiziţii publice, document care se constituie într-un instrument de planificare şi monitorizare a cheltuielilor bugetare utilizat în cadrul sistemului de control managerial al entităţii publice.

2. Domeniu de aplicare

Prezenta procedură a fost elaborată în vederea promovării transparenţei în *planificarea şi execuţia bugetară* prin stabilirea unui mod unitar de elaborare a Programului anual al achiziţiilor publice, document în care sunt cuprinse toate contractele de achiziţie publică şi acordurile-cadru ce urmează a fi atribuite (încheiate) în decursul anului bugetar următor.

3. Documente de referinţă

Legea nr. 500/2002, modificată şi actualizată, privind finanţele publice;
O.U.G. nr. 34/2006, modificată şi actualizată, privind atribuirea contractelor de achiziţie publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice şi a contractelor de concesiune de servicii, aprobată prin Legea nr. 337/2006 cu modificările şi completările ulterioare;
H.G. nr. 925/2006, modificată şi actualizată, pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractelor de achiziţie publică din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziţie publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice şi a contractelor de concesiune de servicii.

4. Definiţii şi abrevieri

P.A.A.P. = Programul anual de achiziţii publice
A.P. = Achiziţie publică
S.A.P. = Serviciul Achiziţii Publice
S.F.C. = Serviciul Financiar Contabilitate
D.I. = Direcţia Investiţii
D.E. = Direcţia Economică

5. Descrierea procedurii

Aceasta parte de descriere a procedurii propriu-zise poate fi realizată ori narativ (înşiruirea logică şi cronologică a paşilor care trebuie urmaţi în vederea realizării atribuţiunilor şi sarcinilor, având în vedere asumarea responsabilităţilor), ori tabelar prin includerea într-un tabel a aceloraşi elemente ale procedurii (paşi, responsabil(i), termen).

5.1. Descrierea narativă

Programul anual al achiziţiilor publice (P.A.A.P.) se elaborează în fiecare an, într-o primă formă în perioada octombrie-decembrie, şi se definitivează după aprobarea bugetului entităţii publice, de regulă în luna ianuarie a anului următor.

P.A.A.P. este întocmit luând în consideraţie **necesităţile obiective** de produse, de lucrări şi servicii, precum şi **gradul de prioritate** a acestor necesităţi. Astfel, aceste necesităţi, precum şi gradul lor de prioritate sunt comunicate de un responsabil desemnat din cadrul fiecărei direcţii/fiecărui departament din instituţie prin completarea documentului denumit **Referat de necesitate** şi transmiterea acestuia către structura de achiziţii publice (Serviciul în acest caz).

În urma consultărilor, responsabilul din cadrul S.A.P. şi responsabilul desemnat din compartimentul de specialitate stabilesc forma finală a referatului de necesitate. Prin cumularea referatelor de necesitate transmise de fiecare compartiment al instituţiei, S.A.P. realizează identificarea necesităţilor obiective şi ierarhizarea lor în funcţie de prioritate şi elaborează, luând în considerație anticipările privind fondurile bugetare, **Programul anual al achiziţiilor publice** într-o primă formă.

Anticipările referitoare la **fondurile**[24] **ce urmează să fie alocate** prin bugetul anual, în baza solicitării sunt transmise de către responsabilul de buget din cadrul Serviciului financiar-contabilitate, pe **suport electronic**, respectiv **pe suport de hârtie**, sub **semnătură**, responsabilului din Serviciul achiziţii publice, în baza solicitării acestuia din urmă.

Programul anual este elaborat în cadrul S.A.P., verificat de către şeful S.A.P., avizat de directorul Direcţiei Economice şi aprobat[25] de ordonatorul principal de credite sau de persoana căreia i s-a delegat această competenţă.

P.A.A.P. poate fi modificat/completat ulterior dacă apar necesităţi care nu au fost cuprinse iniţial. Introducerea acestora în program este condiţionată de asigurarea surselor de finanţare.

5.2. Descrierea tabelară

Vezi pagina următoare.

[24] Identificarea fondurilor reprezintă operaţiunea prin care se urmăreşte asigurarea finanţării necesare îndeplinirii contractului. Se au în vedere următoarele posibile surse de finanţare, după caz: bugetul de stat, bugetul local, fonduri comunitare, fonduri obţinute de la organisme financiare internaţionale, credite bancare, fonduri nerambursabile, fonduri comunitare, sponsorizări, alte surse atrase.

[25] În conformitate cu art.20, alin. (2) din Legea 500/2002 cu privire la finanţele publice, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

Pas	Descriere	Responsabil(i)	Termen (zile)	Document
I. ELABORAREA PROGRAMULUI ANUAL DE ACHIZIŢII PUBLICE				
1.	Elaborarea Notei de informare care conţine instrucţiuni şi termene pentru completarea Referatului de necesitate privind produsele, serviciile, lucrările ce urmează a fi achiziţionate în anul bugetar următor	Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P.	1	Model Referat necesitate
2.	Transmiterea Notei de informare către şeful S.A.P. spre analiză şi aprobare		-	
3.	Analiza şi aprobarea Notei de informare, precum şi a modelului de Referat de necesitate	Şeful S.A.P.	1	
4.	Înregistrarea Notei de informare în Registrul de corespondenţă al S.A.P.	Salariatul responsabil din S.A.P. cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei	-	
5.	Transmiterea Notei de informare către direcţiile/compartimentele de specialitate		1	
6.*	Recepţionarea şi înregistrarea Notei de informare în Registrul de corespondenţă al direcţiilor/compartimentelor de specialitate	Salariaţii responsabili cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul direcţiilor/compartimentelor de specialitate	-	
7.*	Transmiterea Notei de informare către salariaţii cu atribuţii privind completarea şi justificarea Referatului de necesitate din cadrul direcţiilor/compartimentelor de specialitate spre analiză şi soluţionare		1	
8.*	Identificarea şi centralizarea necesităţilor de funcţionare ale direcţiei/compartimentului de specialitate pentru anul următor **Detaliere:** Întocmeşte Referatul de necesitate privind produsele, serviciile, lucrările pentru anul bugetar următor, indicând şi ordinea de priorităţi a acestora. Referatul de necesitate trebuie să ia în consideraţie analiza fiecărei necesităţi identificate, arătând: ➢ unde, de ce şi în ce moment; ➢ concordanţa cu obiectivele generale ale politicii de management; ➢ dacă sunt cerinţe noi sau dacă asigură înlocuirea sau îmbunătăţirea resurselor existente; ➢ dacă condiţionează folosirea unei resurse existente. ➢ referatul de necesitate trebuie să includă/anexeze: ➢ denumirea produselor, serviciilor şi lucrărilor; ➢ toate informaţiile care asigura descrierea/caracterizarea cât mai precisă a produselor/serviciilor/lucrărilor; ➢ valoarea estimată a produselor/serviciilor/lucrărilor; ➢ data la care produsele/serviciile/lucrările sunt necesare.	Salariaţii responsabili cu întocmirea Referatului de necesitate din cadrul direcţiilor/compartimentelor de specialitate	10	
9.*	Transmiterea Referatului de necesitate spre analiză şi aprobare şefilor direcţiilor/compartimentelor de specialitate	Salariaţii responsabili cu întocmirea Referatului de necesitate	-	
10.*	Analizarea şi aprobarea Referatului de necesitate	Director/şef compartiment de specialitate	1	
11.*	Transmiterea Referatului de necesitate la Serviciul Achiziţii Publice	Salariaţii responsabili cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul direcţiilor/compartimentelor de specialitate	-	
12.	Recepţionarea/înregistrarea/transmiterea Referatelor de necesitate către persoana(ele) care au atribuţii în centralizarea datelor transmise de direcţiile/serviciile de specialitate	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul S.A.P.	1	
13.	Centralizarea datelor privind necesarul de produse, servicii, lucrări pentru anul bugetar următor, transmise de direcţiile/serviciile de specialitate	Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P.	5	
14.	Solicitarea, în scris, către Serviciul Financiar-contabilitate privind anticipările referitoare la fondurile[26] ce urmează să fie alocate prin bugetul anual		1	

[26] Identificarea fondurilor reprezintă operaţiunea prin care se urmăreşte asigurarea finanţării necesare îndeplinirii contractului. Se au în vedere următoarele posibile surse de finanţare, după caz: bugetul de stat, bugetul local, fonduri comunitare, fonduri obţinute de la organisme financiare internaţionale, credite bancare, fonduri nerambursabile, fonduri comunitare, sponsorizări, alte surse atrase.

Scanned with OKEN Scanner

Pas	Descriere	Responsabil(i)	Termen (zile)	Document
15.*	Transmiterea către S.A.P., pe suport electronic, respectiv pe suport de hârtie, a anticipărilor referitoare la fondurile ce urmează să fie alocate prin bugetul anual	Salariatul responsabil din cadrul S.F.C.	3	
16.	Recepţionarea anticipărilor referitoare la fondurile ce urmează să fie alocate prin bugetul anual	Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P.	-	
17.	Reanalizarea datelor prin prisma informaţiilor obţinute de la S.F.C.		3	
18.	Desfăşurarea unor consultări cu direcţiile/compartimentele de specialitate în scopul definitivării Referatului de necesitate din fiecare compartiment.	Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P. şi responsabilii desemnaţi din direcţiile/compartimentele de specialitate	5	
19.	Definitivarea proiectului P.A.A.P. pentru anul bugetar următor ţinând cont de: ➢ necesităţile obiective de produse, de lucrări şi de servicii; ➢ gradul de prioritate a acestor necesităţi; ➢ anticipările cu privire la fondurile ce urmează să fie alocate prin bugetul anual; ➢ concluziile consultărilor purtate cu responsabilii desemnaţi din compartimentele de specialitate. Pentru fiecare contract în parte se are în vedere: ➢ stabilirea celei mai competente persoane care va fi desemnată responsabilă pentru atribuirea contractului (şi, implicit, preşedinte al comisiei de evaluare); ➢ alegerea tipului de procedură de atribuire – stabilirea şi consemnarea motivelor care vor sta la baza întocmirii viitoarei note justificative privind alegerea procedurii (înscris esenţial al dosarului de achiziţie); ➢ elaborarea calendarului procedurii de atribuire a contractului.	Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P.	1	
20.	Transmiterea proiectului P.A.A.P. spre analizare şi avizare	Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P.	-	
21.	Înregistrarea proiectului P.A.A.P.	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul S.A.P.	-	
22	Definitivarea P.A.A.P., după aprobarea bugetului, în funcţie de: • fondurile aprobate; • posibilităţile de atragere a altor fonduri. **Una dintre cele mai frecvente modificări în cadrul P.A.A.P. este efectuată prin eliminarea din program a unor produse/servicii/lucrări, ca urmare a insuficienţei fondurilor aprobate (cu informarea conducătorilor compartimentelor respective).*	Director D.I. Şefii direcţiilor/compartimentelor de specialitate Şef S.A.P. Salariatul responsabil cu întocmirea P.A.A.P. din S.A.P.	1	
23.	Transmiterea P.A.A.P. Direcţiei Economice spre analizare şi avizare	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul S.A.P.	-	
24.	Analizarea şi avizarea P.A.A.P.	Director Economic	1	
25.	Transmiterea P.A.A.P. ordonatorului de credite/conducătorului entităţii publice spre o ultimă analiză şi aprobare	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei D.E.	-	
26.	Recepţionarea şi înregistrarea P.A.A.P.	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei Ordonatorului de credite	-	
27.	Analizarea şi aprobarea P.A.A.P.	Ordonatorul de credite	1	
28.	Transmiterea P.A.A.P. aprobat către S.A.P. şi direcţiile/compartimentele cu atribuţii în implementarea, monitorizarea şi controlul acestuia	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei Ordonatorului de credite	-	

Scanned with OKEN Scanner

Pas	Descriere	Responsabil(i)	Termen (zile)	Document
29.	Recepţionarea P.A.A.P. aprobat de către direcţiile/compartimentele cu atribuţii	Salariaţii responsabili cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul direcţiilor/compartimentelor de specialitate	-	
30.	Transmiterea pe bază de semnătură a P.A.A.P. către persoanele cu atribuţii în implementarea, monitorizarea şi controlul acestuia din cadrul direcţiilor/compartimentelor respective		-	
II. ACTUALIZAREA PROGRAMULUI ANUAL AL ACHIZIŢIILOR PUBLICE				
31.	Identificarea şi întocmirea Referatului de necesitate privind produsele/serviciile/lucrările necuprinse iniţial în P.A.A.P.	Salariatul responsabil din compartimentul de specialitate	1	
32.	Transmiterea Referatului de necesitate către Serviciul Financiar-contabilitate în vederea analizării posibilităţii de finanţare	Salariaţii responsabili cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei din cadrul direcţiilor/compartimentelor de specialitate	-	
33.	Analizarea şi avizarea Referatului de necesitate, după caz, în sensul precizării dacă există sau nu surse de finanţare corespunzătoare	Salariatul responsabil din Serviciul Financiar-contabilitate	3	
34.	Transmiterea către ordonatorul de credite/conducătorul entităţii publice a P.A.A.P. cu modificările supuse aprobării, spre analiză şi aprobare	Salariatul responsabil cu transmiterea/recepţionarea corespondenţei S.F.C.	-	
35.-39.	(Se repetă operaţiunile de la paşii 26-30)		1	

NOTĂ:
1) Paşii care conţin semnul "*" sunt paşi care aparţin procedurilor interne ale altor direcţii/compartimente, ceea ce înseamnă că aceşti paşi trebuie să constituie parte a unor proceduri interne a acestor direcţii/compartimente, dar care au fost abordaţi în cadrul acestei proceduri operaţionale pentru a crea cursivitate în fluxul de date şi informaţii necesare analizei acestei activităţi (*Elaborarea şi actualizarea Programului anual de achiziţii*).
2) Prin zile se înţelege „zile calendaristice".

Scanned with OKEN Scanner

6. Responsabilităţi

a) Şeful direcţiei sau compartimentului beneficiar:

- Sunt corect identificaţi toţi paşii pe care trebuie să îi urmărească procedura pentru atingerea rezultatelor specifice activităţii;
- Sunt corect identificate actele normative sub incidenţa căreia intră activitatea descrisă de procedură şi termenele legale;
- Termenele fixate de procedură sunt fezabile;
- A fost corect estimat timpul necesar personalului pentru îndeplinirea sarcinilor prevăzute de procedură;
- Au fost identificate toate riscurile potenţiale şi relevante care ar putea apărea pe parcursul paşilor procedurii;
- Procedura respectă standardele de calitate prevăzute de OMFP nr. 946/2005.

b) Alte direcţii/compartimente al căror domeniu de activitate este acoperit de procedură[27]:

- Sunt corect identificaţi toţi paşii pe care trebuie să îi urmărească procedura pentru atingerea rezultatelor specifice activităţii;
- Sunt corect identificate actele normative sub incidenţa căreia intră activitatea descrisă de procedură şi termenele legale;
- Termenele fixate de procedură sunt fezabile;
- A fost corect estimat timpul necesar personalului pentru îndeplinirea sarcinilor prevăzute de procedură
- Au fost identificate toate riscurile potenţiale şi relevante care ar putea apărea pe parcursul paşilor procedurii;
- Procedura respectă standardele de calitate prevăzute de OMFP nr. 946/2005.

c) Comisia de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a dezvoltării controlului managerial:

- Procedura respectă formularul şi structura standard. Sunt corect identificate actele normative sub incidenţa căreia intră activitatea descrisă de procedură şi termenele legale;
- În măsura posibilităţilor, documentele specifice au fost standardizate şi transformate în formulare. Există Liste de verificare pentru aceste formulare;
- Informaţia este bine structurată şi este suficientă pentru atingerea rezultatelor pe care şi le propune procedura;
- Au fost identificate şi implementate soluţii în conformitate cu observaţiile direcţiilor/compartimentelor.

d) Secretarul General (Preşedintele Comisiei de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a dezvoltării controlului managerial):

- Analizează procedura şi aprobă includerea ei pe ordinea de zi a Comisiei de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a dezvoltării controlului managerial

7. Formulare

F-PO-00.01 - Pagina de gardă
F-PO-00.02 - Pagina de cuprins
F-PO-00.03 - Formular de evidenţă a modificărilor
F-PO-00.04 - Formular procedură propriu-zisă
F-PO-00.05 - Formular de analiză a procedurii
F-PO-00.06 - Lista de difuzare a procedurii
Legendă 00 = numărul reviziilor

8. Anexe

.....

[27] Se va preciza numele direcţiei/compartimentului. Aceste criterii de verificare se vor insera în Lista de verificare, pentru fiecare direcţie/compartiment în parte. Avizul acestor direcţii/compartimente va avea în vedere în special domeniul specific de activitate pentru care ele sunt responsabile.

Scanned with OKEN Scanner

FORMULAR DE ANALIZĂ A PROCEDURII

Compartiment	Conducător compartiment – Nume şi prenume	Înlocuitor de drept/Delegat – Nume şi prenume	Aviz favorabil			Aviz nefavorabil		
			DA	Semnătură	Data	Observaţii	Semnătură	Data
Serviciul Achiziţii publice								
Direcţia Investiţii								
Direcţia Economică								
……..								
……..								
……..								
……..								

Scanned with OKEN Scanner

LISTA DE DIFUZARE A PROCEDURII

Nr. ex.	Compartiment	Nume şi prenume	Data primirii	Semnătura	Data retragerii	Data intrării în vigoare a procedurii	Semnătura
1.	Serviciul Achiz. publice	XXXXXXX					
2.	Direcţia Economică	YYYYYYY					
3.	Direcţia Investiţii	ZZZZZZZZ					
4.	.....						

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI GOV 9100	Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public
INTOSAI GOV 9110	Ghid pentru Raportarea cu privire la Eficacitatea Controalelor Interne: Experiențele SAI-urilor în Implementarea și Evaluarea Controalelor Interne
INTOSAI GOV 9120	Controlul Intern: Obținerea unui Fundament pentru Răspundere în cadrul Guvernului
INTOSAI GOV 9130	Informații suplimentare privind Gestionarea Riscului Entității
INTOSAI GOV 9140	Independența Auditorului Intern în Sectorul Public
INTOSAI GOV 9150	Coordonare și Cooperare între SAI-uri și Auditorii Interni în Sectorul Public

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI GOV 9100

LINIILE DIRECTOARE pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public

Scanned with OKEN Scanner

Prefață

Liniile directoare emise în anul 1992 au fost create ca un document viu care reflectă ideea că trebuie promovate ***standarde*** pentru conceperea, implementarea şi evaluarea controlului intern. Această idee implică un efort continuu de actualizare a acestui document.

La **Congresul al XVII-lea INCOSAI (Seoul, 2001)** s-a recunoscut necesitatea stringentă de actualizare a Liniilor directoare emise în anul 1992 şi s-a agreat ideea că la baza documentului trebuie să stea modelul creat de Comitetul Instituţiilor Sponsorizatoare al Comisiei Treadway (COSO) – Controlul Intern – Cadrul Integrat. Eforturile extraordinare depuse ulterior au dus la recomandări suplimentare astfel încât Liniile directoare să abordeze valori etice şi să furnizeze mai multe informaţii cu privire la principiile generale ale activităţilor de control aferente procesării informaţiilor. Liniile directoare revizuite iau în consideraţie aceste recomandări şi ar trebui să faciliteze înţelegerea noilor concepte cu privire la controlul intern.

Liniile directoare revizuite trebuie privite ca un document viu, deoarece suntem conştienţi de noile evoluţii din sfera controlului intern şi de faptul că trebuie avut în vedere impactul cu noile evoluţii cum ar fi Managementul Riscului Entităţii - COSO[28]. Prezenta actualizare este rezultatul eforturilor reunite ale membrilor Comitetului INTOSAI pentru Standarde de Control Intern.

Această actualizare a fost coordonată de un grup de lucru înfiinţat de membrii Comitetului împreună cu reprezentanţi ai Instituţiilor Supreme de Audit din Bolivia, Franţa, Ungaria, Lituania, Olanda, România, Marea Britanie, Statele Unite ale Americii şi Belgia (preşedinte).

Un plan de acţiune pentru actualizare a fost înaintat şi aprobat de către Comisia directoare la cea de-a 50-a reuniune a sa (Viena, octombrie 2002). Comisia directoare a fost informată cu privire la progresul activităţii la cea de-a 51-a reuniune (Budapesta, octombrie 2003). Proiectul a fost discutat la o reuniune a Comitetului ţinută la Bruxelles, în februarie 2004. După reuniunea Comitetului, proiectul a fost trimis către toţii membrii INTOSAI, pentru observaţii. Comentariile primite au fost analizate, iar modificările ulterioare au fost făcute după cum s-a considerat necesar.

Introducere

În anul 2001, la Congresul INTOSAI (INCOSAI) s-a decis actualizarea Liniilor Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern emise în anul 1992, pentru a ţine cont de toate evoluţiile relevante recente din domeniul controlului intern şi pentru a integra în documentul INTOSAI conceptul raportului COSO, intitulat Control Intern – Cadru Integrat.

Prin implementarea modelului COSO în Liniile directoare, Comitetul INTOSAI nu numai că vizează actualizarea conceptului de control intern, dar încearcă şi să contribuie la un mod comun de înţelegere a controlului intern de către Instituţiile Supreme de Audit. Este de la sine înţeles că acest document ţine cont de caracteristicile sectorului public. Acest aspect a determinat Comitetul INTOSAI să aibă în vedere şi alte elemente şi modificări.

Faţă de definiţia COSO şi Liniile directoare din anul 1992 a fost adăugat aspectul referitor la comportamentul etic în derularea activităţilor. Includerea sa în obiectivele controlului intern este justificată, deoarece importanţa comportamentului etic şi a prevenirii şi depistării fraudelor şi corupţiei din sectorul public este tot mai accentuată începând cu anii '90.[29] Ceea ce se aşteaptă, în general, este ca funcţionarii publici să servească interesele populaţiei în mod corect şi să gestioneze resursele publice în mod adecvat. Cetăţenii trebuie să beneficieze de un tratament imparţial bazat pe legalitate şi corectitudine. De aceea morala publică reprezintă o condiţie obligatorie şi temelia încrederii publice, piatra de hotar a unei bune guvernări.

Deoarece resursele din sectorul public reprezintă în general, bani publici, iar utilizarea lor în interes public presupune o atenţie specială, trebuie accentuată importanţa protejării resurselor din sectorul public.

---

[28] COSO, Managementul Riscului Entităţii – cadrul integrat, www.coso.org, 2004

[29] Congresul al XVI-lea INCOSAI, Montevideo, Uruguay, 1998

Scanned with OKEN Scanner

În plus, contabilitatea bugetară pe bază de numerar este o practică larg răspândită în sectorul public, dar ea nu oferă o asigurare suficientă cu privire la procurarea, utilizarea şi alocarea resurselor. În consecinţă, instituţiile din sectorul public nu au întotdeauna o evidenţă actualizată a tuturor activelor lor, ceea ce le face mai vulnerabile.

De aceea, protejarea resurselor a fost considerată a fi un obiectiv important al controlului intern.

Deşi controlul intern din anul 1992 nu s-a limitat la perspectiva tradiţională a controlului financiar şi administrativ aferent, ci a acoperit şi conceptul controlului managerial, prezentul document subliniază şi importanţa informaţiilor nefinanciare.

Ca urmare a folosirii pe scară largă a sistemelor informatice în toate instituţiile publice, controalele tehnologiei informaţiilor (IT) capătă o importanţă crescândă, care justifică alocarea unui paragraf separat în prezentele Linii directoare. Controalele tehnologiei informaţiilor privesc fiecare componentă a procesului de control intern al entităţii, inclusiv mediul de control, evaluarea riscurilor, activităţile de control, informarea şi comunicarea precum şi monitorizarea. Totuşi, din raţiuni de prezentare, ele sunt discutate la secţiunea „Activităţi de control".

Scopul Comitetului este să acorde îndrumări pentru stabilirea şi menţinerea unui control intern eficient în sectorul public. De aceea un beneficiar important al acestor Linii directoare este conducerea din cadrul sectorului public. Ea poate utiliza prezentele Linii directoare ca bază pentru implementarea şi executarea controlului intern în instituţiile sale.

Deoarece evaluarea controlului intern reprezintă un standard de audit general acceptat în domeniul auditului sectorului public,[30] auditorii pot utiliza prezentele Linii directoare drept instrument de audit. Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern incluzând modelul COSO, pot fi aşadar utilizate atât de conducerea entităţii,[31] ca un exemplu de cadru solid de control intern pentru instituţiile sale, cât şi de auditori, ca instrument de evaluare a controlului intern. Prezentele Linii directoare nu intenţionează a fi un substitut al Standardelor de Audit INTOSAI.

Acest document descrie un cadru recomandat pentru controlul intern din sectorul public şi oferă o bază în raport cu care controlul intern poate fi evaluat. Abordarea este aplicabilă tuturor aspectelor funcţionării unei entităţi. Ea nu intenţionează să limiteze sau să interfereze cu o autoritate legal acordată pentru elaborarea legislaţiei, formularea regulilor sau alte politici facultative din cadrul instituţiei.

Controlul intern din instituţiile sectorului public trebuie înţeles în contextul caracteristicilor specifice ale respectivelor instituţii, şi anume axarea pe atingerea unor obiective sociale sau politice, utilizarea fondurilor publice, importanţa ciclului bugetar, complexitatea performanţei lor (care impune un echilibru între valorile tradiţionale, cum ar fi egalitatea, integritatea şi transparenţa, şi valorile manageriale moderne, cum ar fi eficacitatea), şi sfera largă corespunzătoare a răspunderii publice.

În concluzie, trebuie precizat clar că prezentul document include Linii directoare pentru standarde. Aceste Linii directoare nu furnizează politicile detaliate, procedurile şi practicile pentru implementarea controlului intern ci mai degrabă furnizează un cadru larg în cadrul căruia entităţile îşi pot dezvolta controale detaliate. Comitetul nu deţine, evident, calitatea de a impune aplicarea de standarde.

Care este structura prezentului document?

În primul capitol este definit conceptul de control intern şi este delimitată sfera acestuia. Se acordă atenţie şi limitelor controlului intern. În capitolul doi sunt prezentate şi discutate componentele controlului intern. Documentul se încheie cu un al treilea capitol referitor la roluri şi responsabilităţi.

În fiecare secţiune, sunt prezentate mai întâi principiile de bază. Se fac referiri şi la exemple concrete, care pot fi găsite în anexe. La document este ataşat şi un glosar cu cei mai importanţi termeni tehnici.

---

[30] Standardele de audit INTOSAI

[31] Personalul operativ nu este în mod special menţionat ca grup ţintă. Deşi este influenţat de controlul intern şi ia măsuri care joacă un rol important în executarea controlului, el nu poartă, asemeni conducerii, răspunderea finală pentru toate activităţile aferente sistemului de control intern din entitate. Capitolul 3 din prezentele Linii directoare prezintă rolurile şi responsabilităţile individuale.

Scanned with OKEN Scanner

1. Controlul intern

1.1. Definiţie

Controlul intern este un proces integral realizat de către conducerea şi personalul unei entităţi şi are drept scop identificarea riscurilor şi furnizarea unei asigurări rezonabile că în exercitarea misiunii entităţii sunt realizate următoarele obiective generale:

- executarea de activităţi sistematice, etice, economice şi eficace;
- îndeplinirea obligaţiilor de răspundere;
- respectarea legislaţiei şi regulamentelor aplicabile;
- apărarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor şi pagubelor.

Controlul intern este un proces integral dinamic care se adaptează continuu la modificările cu care se confruntă o organizaţie. Conducerea şi personalul de la toate nivelurile organizaţiei trebuie să se implice în acest proces pentru a identifica riscurile şi pentru a se asigura, în mod rezonabil, că misiunea entităţii, precum şi obiectivele generale au fost îndeplinite.

Proces integral

Controlul intern nu reprezintă un eveniment sau o circumstanţă, ci o serie de măsuri care pătrund în activităţile entităţii. Aceste măsuri se introduc în activităţile entităţii în mod permanent. Ele sunt generale şi inerente în modul în care conducerea administrează instituţia. Controlul intern este, aşadar, diferit din perspectiva celor care îl consideră drept ceva adăugat la activităţile entităţii sau drept o povară necesară. Sistemul de control intern se împleteşte cu activităţile entităţii şi are cea mai mare eficienţă când este creat în infrastructura entităţii şi face parte integrantă din esenţa instituţiei.

Controlul intern trebuie încorporat, nu adăugat. Prin încorporare, controlul intern devine parte integrantă a procesului managerial de planificare, executare şi monitorizare.

Controlul intern integrat are implicaţii semnificative şi pentru limitarea costurilor. Adăugarea de noi proceduri separate de cele existente presupune costuri suplimentare. Concentrându-se asupra activităţilor existente şi pe contribuţia acestora la un control intern eficient şi integrând controalele în activităţile operaţionale de bază, o instituţie poate adesea să evite proceduri şi costuri care sunt inutile.

Efectuat de conducere şi restul personalului

Oamenii sunt cei care fac controlul intern operaţional. El este realizat de persoanele fizice din cadrul organizaţiei, prin ceea ce fac şi spun acestea. În consecinţă, controlul intern este realizat de oameni. Oamenii trebuie să îşi cunoască rolurile şi responsabilităţile şi limitele de autoritate. Datorită importanţei sale, acestui concept i se dedică un capitol separat (3).

Personalul unei instituţii este format din persoanele din conducere şi din angajaţi. Deşi conducerea asigură în principal supravegherea, ea stabileşte şi obiectivele entităţii şi poartă răspunderea generală cu privire la sistemul de control intern. Deoarece controlul intern asigură mecanismele necesare pentru a înţelege riscul în contextul obiectivelor entităţii, conducerea va institui activităţi de control intern, pe care le va monitoriza şi evalua.

Implementarea controlului intern presupune o iniţiativă semnificativă din partea conducerii şi o intensă comunicare a conducerii cu restul personalului. De aceea, controlul intern este un instrument utilizat de conducere şi legat direct de obiectivele entităţii. Ca atare, conducerea reprezintă un element important al controlului intern. Dar şi restul personalului instituţiei joacă un rol important în realizarea controlului intern.

La fel, controlul intern este influenţat de natura umană. Liniile directoare ale controlului intern recunosc faptul că oamenii nu înţeleg întotdeauna, nu comunică sau nu acţionează sistematic. Fiecare persoană vine la locul de muncă cu o anumită pregătire generală şi abilitate tehnică şi are nevoi şi priorităţi diferite. Această realitate influenţează şi este influenţată de controlul intern.

În exercitarea misiunii entităţii

Orice organizaţie se preocupă în mod special de îndeplinirea misiunii sale. Entităţile există pentru un scop – sectorul public este în general preocupat de furnizarea de servicii şi de rezultate utile în interesul public.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a aborda riscurile

Oricare ar fi misiunea unei entităţi, îndeplinirea acesteia va întâmpina tot felul de riscuri. Sarcina managementului este de a identifica şi de a reacţiona la aceste riscuri în vederea maximizării probabilităţii de îndeplinire a misiunii entităţii. Controlul intern poate ajuta la identificarea acestor riscuri, chiar dacă el furnizează o asigurare rezonabilă/acceptabilă a faptului că misiunea şi obiectivele generale ale entităţii au fost îndeplinite.

Furnizarea unei asigurări rezonabile

Indiferent de cât de bine este proiectat şi pus în practică, controlul intern nu poate da conducerii o asigurare absolută cu privire la realizarea obiectivelor generale.

O asigurare rezonabilă echivalează cu un nivel satisfăcător de încredere, avându-se în vedere anumite costuri, beneficii şi riscuri. Pentru a stabili nivelul rezonabil de asigurare este nevoie de evaluare. În procesul de evaluare, conducerea trebuie să identifice riscurile inerente din activităţile instituţiei şi nivelurile acceptabile de risc în diferite circumstanţe şi să evalueze riscul sub aspect cantitativ şi calitativ.

Asigurarea rezonabilă reflectă noţiunea că nesiguranţa şi riscul privesc viitorul, pe care nimeni nu îl poate prevedea cu siguranţă. Şi factori din afara controlului sau influenţei instituţiei pot afecta abilitatea de realizare a obiectivelor. Limitări mai apar şi datorită următoarelor realităţi: modul de gândire în procesul de luare a deciziilor poate fi greşit; pot apărea perturbări ca urmare a unor simple erori sau greşeli; controalele pot fi eludate prin înţelegerea secretă dintre două sau mai multe persoane; conducerea poate ocoli sistemul de control intern; deciziile cu privire la reacţiile la risc şi stabilirea de controale trebuie să ţină cont de costurile şi beneficiile aferente. Aceste limitări nu permit conducerii să aibă o asigurare absolută în ceea ce priveşte realizarea obiectivelor.

Asigurarea rezonabilă stabileşte faptul că beneficiul produs nu trebuie să depăşească costurile controlului intern. Costurile privesc măsura financiară a resurselor consumate pentru atingerea unui anumit scop şi măsura economică a unei oportunităţi pierdute, cum ar fi: o întârziere în activitate, o scădere a nivelului serviciilor sau a productivităţii ori un spirit de echipă necorespunzător. Un beneficiu este măsurat prin gradul în care este redus riscul de a eşua în atingerea unui obiectiv propus. Ca exemple, se pot da creşterea gradului de depistare a fraudelor, risipei, abuzurilor sau erorilor, prevenirea unei activităţi necorespunzătoare sau creşterea gradului de respectare a reglementărilor.

Proiectarea unor controale interne, care să fie şi avantajoase sub aspectul costurilor şi care să şi reducă riscul la un nivel acceptabil, presupune ca managerii să înţeleagă clar obiectivele generale care trebuie atinse. Managerii din sectorul public pot concepe sisteme cu controale excesive într-un domeniu de activitate care să afecteze negativ alte activităţi. De exemplu, angajaţii pot încerca să eludeze procedurile greoaie, activităţile ineficiente pot cauza întârzieri, procedurile excesive pot înăbuşi creativitatea angajaţilor şi soluţionarea problemelor sau pot afecta oportunitatea, costul sau calitatea serviciilor furnizate beneficiarilor. Astfel, beneficiile derivate din controalele excesive dintr-un domeniu pot fi depăşite de costurile sporite din alte activităţi.

Oricum, trebuie avute în vedere consideraţiile calitative. Poate fi important, de exemplu, să existe controale potrivite asupra riscurilor ridicate (legislaţia referitoare la elementele de tranzacţii monetare cum ar fi salariile, costurile cu călătoriile şi cheltuielile cu spitalizarea).

Costurile cu controalele corespunzătoare ar părea excesive pentru sumele de bani implicate faţă de cheltuielile publice generale, dar pot fi importante pentru întreţinerea încrederii în administraţia guvernamentală şi organizaţiile aferente.

Atingerea obiectivelor

Controlul intern este angrenat în realizarea unei serii separate dar interconectate de obiective generale. Aceste obiective generale sunt implementate prin numeroase sub-obiective, funcţii, procese şi activităţi specifice.

Obiectivele generale sunt:

- *executarea de operaţiuni sistematice, etice, economice, eficiente şi eficace*

Operaţiunile entităţii trebuie să fie sistematice, etice, economice şi eficace. Ele trebuie să fie conforme cu misiunea instituţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Sistematic înseamnă într-un mod bine organizat, metodic.
Etic priveşte principiile etice. Importanţa comportamentului etic, precum şi prevenirea şi depistarea fraudelor şi corupţiei din sectorul public au căpătat o importanţă sporită din anii '90. Se aşteaptă în general ca funcţionarii publici să servească interesele publice în mod corect şi să administreze corect resursele publice. Cetăţenii trebuie să beneficieze de tratament imparţial pe baza legalităţii şi corectitudinii. De aceea, etica publică reprezintă o condiţie obligatorie şi temelia încrederii publice şi o piatră de hotar a unei bune guvernări.
Economic înseamnă fără risipă sau extravaganţă. Înseamnă folosirea unei cantităţi corecte de resurse, de o calitate corespunzătoare, care să fie livrate la timpul şi locul oportun, la un cost minim.
Eficient priveşte legătura dintre resursele utilizate şi rezultatele obţinute la atingerea obiectivelor. Presupune folosirea de resurse minime pentru a obţine o anumită cantitate şi calitate a produsului sau un randament maxim cu o anumită cantitate şi calitate a resurselor folosite.
Eficace priveşte realizarea obiectivelor sau măsura în care rezultatele unei activităţi sunt conforme cu obiectivul sau efectele intenţionate ale respectivei activităţi.

- *îndeplinirea obligaţiilor de răspundere*

Răspunderea este procesul prin care organismele din administraţia publică şi angajaţii acestora poartă responsabilitatea pentru deciziile şi acţiunile lor, inclusiv pentru gestionarea fondurilor publice, pentru corectitudine şi pentru toate aspectele legate de performanţă.

Acest lucru se va realiza prin dezvoltarea menţinerii de informaţii financiare şi nefinanciare relevante şi sigure şi prin dezvăluirea corectă şi punerea la dispoziţie a respectivelor informaţii în rapoarte oportune înaintate factorilor interesaţi interni şi externi.

Informaţiile nefinanciare pot privi economia, eficienţa politicilor şi activităţilor (informaţii privind performanţa), controalele interne şi eficienţa acestora.

- *respectarea legislaţiei şi a regulamentelor aplicabile*

Instituţiile trebuie să respecte multe legi şi reglementări. În instituţiile publice, legile şi reglementările autorizează colectarea şi cheltuirea banilor publici precum şi modul de activitate. Ca exemple se pot da legea bugetului, tratatele internaţionale, legile cu privire la o administraţie corectă, legea contabilităţii/standarde, legea cu privire la protecţia mediului şi drepturile civile, reglementările privind impozitul pe venit şi legile de combatere a fraudelor şi corupţiei.

- *protejarea resurselor împotriva pierderilor şi pagubelor prin risipă, abuz, gestionare necorespunzătoare, erori, fraude şi nereguli*

Deşi cel de-al patrulea obiectiv general poate fi considerat o sub-categorie a primului (activităţi sistematice, etice, economice şi eficiente), trebuie accentuată semnificaţia protejării resurselor din sectorul public. Acest lucru se datorează faptului că resursele din sectorul public încorporează în general bani publici, iar folosirea lor în interes public presupune în general o atenţie deosebită. În plus, contabilitatea bugetară pe bază de numerar, care este încă larg răspândită în sectorul public, nu oferă o asigurare suficientă în ce priveşte achiziţionarea, utilizarea şi lichidarea resurselor. De aceea, instituţiile din sectorul public nu au întotdeauna o evidenţă actualizată a tuturor activelor lor, lucru care le face mai vulnerabile. Trebuie, aşadar, încorporate controale în fiecare activitate legată de gestionarea resurselor entităţii, de la intrare până la lichidare.

Alte resurse, cum ar fi informaţiile, documentele sursă şi evidenţele contabile, sunt cheia către îndeplinirea transparenţei şi a răspunderii pentru operaţiunile guvernamentale şi ar trebui apărate. Oricum, ele sunt în pericol de a fi furate, folosite necorespunzător sau distruse accidental. Protejarea anumitor resurse şi evidenţe/dovezi capătă o importanţă tot mai mare de la apariţia sistemelor informatice. Informaţiile sensibile stocate pe mijloace informatice pot fi distruse sau copiate, distribuite sau folosite impropriu dacă nu se acordă atenţie protejării lor.

1.2 Limitări ale eficienţei[32] controlului intern

Controlul intern în sine nu poate asigura atingerea obiectivelor generale definite anterior.

Un sistem eficient de control intern, indiferent de cât de bine a fost conceput şi operează, nu poate oferi conducerii decât o asigurare rezonabilă – nu absolută – în legătură cu atingerea obiectivelor unei

[32] Trebuie evidenţiate limitările eficienţei controlului intern pentru a evita aşteptările exagerate datorate neînţelegerii sferei lor efective.

Scanned with OKEN Scanner

instituţii sau supravieţuirea ei. El poate furniza conducerii informaţii referitoare la progresul sau inexistenţa vreunui progres pe calea spre atingerea obiectivelor. Controlul intern nu poate însă transforma un manager ineficient într-unul bun. În plus, schimbările din politica sau programele administraţiei, condiţiile demografice sau economice sunt de obicei în afara controlului conducerii şi pot solicita managerilor să reproiecteze controalele sau să ajusteze nivelul acceptat al riscului.

Un sistem eficient de control intern reduce probabilitatea neatingerii obiectivelor. Va exista însă întotdeauna riscul ca aceste controale interne să nu poată opera aşa cum au fost concepute.

Deoarece controlul intern depinde de *factorul uman*, el poate face obiectul unor deficienţe de proiectare, erori de evaluare sau interpretare, neînţelegeri, neglijenţă, oboseală, înţelegeri secrete, comportament necorespunzător sau omitere.

Un alt factor de limitare constă în faptul că proiectarea unui sistem de control intern se confruntă cu *constrângeri legate de resurse*. Beneficiile controalelor trebuie, aşadar, avute în vedere în relaţie cu costurile lor. Menţinerea unui sistem de control intern care să elimine riscul de pierdere nu este realistă şi ar costa, probabil, mai mult decât este justificat prin beneficiul derivat. Atunci când se stabileşte dacă un anumit control trebuie instituit, se au în vedere atât probabilitatea producerii riscului şi potenţialul lui efect asupra instituţiei, precum şi costurile aferente instituirii noului control.

Modificările organizatorice şi *atitudinea managerială* pot avea un impact profund asupra eficacităţii controlului intern şi asupra personalului care operează sistemul. De aceea, conducerea trebuie să analizeze şi să actualizeze permanent controalele, să comunice personalului modificările operate şi să constituie un exemplu prin aplicarea controalelor respective.

2. Componentele controlului intern

Controlul intern este format din cinci componente interconectate:

- mediul de control;
- evaluarea riscului;
- activităţile de control;
- informare şi comunicare;
- monitorizare.

Controlul intern este conceput pentru a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor generale ale instituţiei. De aceea, obiectivele clare constituie o condiţie obligatorie pentru un control intern eficient.

Mediul de control reprezintă temelia întregului sistem de control intern. El asigură disciplina şi structura, precum şi climatul care influenţează calitatea generală a controlului intern. El are influenţe globale asupra modului de instituire a strategiei şi obiectivelor şi a modului de structurare a activităţilor.

După ce au fost stabilite obiective clare şi s-a instituit un mediu eficient de control, *evaluarea riscurilor* cu care se confruntă instituţia în demersurile sale de atingere a obiectivelor şi misiunii sale furnizează baza pentru crearea unei reacţii corespunzătoare la risc.

Strategia majoră de atenuare a riscului se realizează prin *activităţi de control*. Activităţile de control pot fi de prevenire şi/sau de depistare. Măsurile corective reprezintă o completare necesară la activităţile de control intern în vederea atingerii obiectivelor. Activităţile de control şi măsurile corective trebuie să fie rentabile. Costurile lor nu trebuie să depăşească beneficiul generat de ele (eficienţa costurilor).

Informarea şi comunicarea eficiente sunt vitale pentru ca instituţia să-şi deruleze şi controleze activităţile. Conducerea instituţiei trebuie să aibă acces la o comunicare relevantă, completă, sigură şi oportună a evenimentelor interne şi externe. Informaţiile sunt necesare la nivelul întregii instituţii pentru atingerea obiectivelor.

În sfârşit, deoarece controlul intern este un proces dinamic care trebuie adaptat continuu la riscurile şi modificările cu care se confruntă instituţia, *monitorizarea* sistemului de control intern este necesară pentru a asigura faptul că sistemul de controlul intern rămâne conectat la obiectivele, mediul, resursele şi riscurile modificate.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste componente definesc abordarea recomandată pentru controlul intern în administraţie şi asigură baza de comparare a controlului intern. Aceste componente se aplică tuturor aspectelor activităţii unei instituţii.

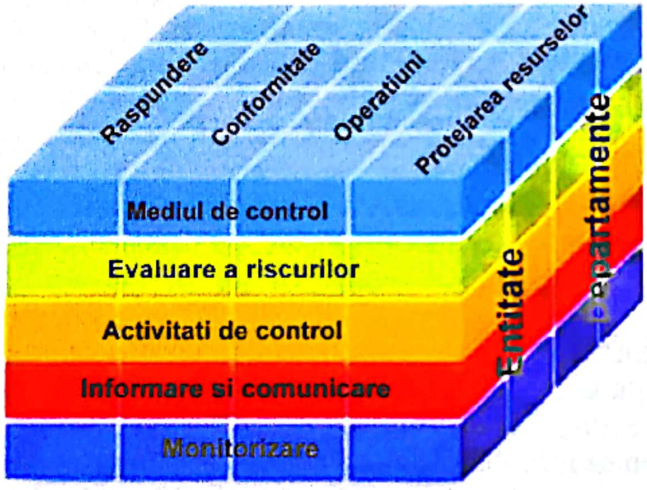
Prezentele Linii Directoare pentru Standardele de Control Intern furnizează un cadru general. La implementarea lor, conducerea răspunde de conceperea politicilor, procedurilor şi practicilor detaliate care să se potrivească activităţilor entităţii şi să asigure că ele sunt încorporate şi constituie parte integrantă a respectivelor activităţi.

Relaţia dintre obiective şi componente

Există o relaţie directă între obiectivele generale, care reprezintă ceea ce se străduieşte să atingă o instituţie, şi componentele controlului intern, care reprezintă ceea ce este necesar pentru a le atinge. Relaţia este prezentată într-o matrice tridimensională, sub formă de cub.

Cele patru obiective generale – răspundere (şi raportare), conformitate (cu legile şi reglementările), operaţiuni (sistematice, etice, economice şi eficace) şi protejarea resurselor – sunt reprezentate prin coloane verticale, cele patru componente sunt reprezentate prin rânduri orizontale, iar instituţia sau entitatea şi departamentele acesteia sunt reprezentate prin a treia dimensiune a matricei.

Fiecare rând cu componente traversează şi se aplică tuturor celor patru obiective generale. De exemplu, datele financiare şi nefinanciare generate din surse interne şi externe, care aparţin componentei informare şi comunicare, sunt necesare pentru administrarea activităţilor, pentru raportare şi pentru îndeplinirea răspunderii, precum şi pentru conformitatea cu legile aplicabile.



La fel, privind obiectivele generale, toate cele cinci componente sunt relevante pentru fiecare obiectiv. Luând un obiectiv, de exemplu eficacitatea operaţiunilor, este clar că toate cele cinci componente sunt aplicabile şi importante pentru atingerea lui.

Controlul intern nu este relevant numai pentru toată instituţia, ci şi pentru fiecare departament în parte. Această relaţie este prezentată de cea de-a treia dimensiune, care reprezintă întreaga instituţie/entitate cu departamentele ei. În acest fel, accentul se poate pune pe fiecare din celulele matricei.

În timp ce cadrul de control intern este relevant şi aplicabil tuturor instituţiilor, modul în care este el aplicat de conducere va varia foarte mult în funcţie de natura instituţiei şi va depinde de o serie de factori specifici instituţiei. Aceşti factori includ, printre altele, structura organizatorică, profilul riscurilor, mediul de activitate, dimensiunea şi complexitatea activităţilor şi gradul de reglementare. Deoarece are în vedere situaţia specifică a instituţiei, conducerea va face o serie de opţiuni privind complexitatea proceselor şi metodologiilor desfăşurate pentru aplicarea componentelor cadrului de control intern.

În textul următor, fiecare din componentele sus-menţionate este prezentată concis, cu comentarii suplimentare.

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Mediul de control

Integritatea personală şi profesională, precum şi valorile etice ale conducerii şi personalului determină preferinţele şi judecăţile lor valorice, care sunt transpuse în standarde de comportament. Ei trebuie să aibă o atitudine de susţinere a controlului intern în orice moment şi la nivelul întregii organizaţii.

Mediul de control stabileşte tonul organizaţiei, influenţând conştiinţa controlului la nivelul personalului. El reprezintă baza tuturor celorlalte elemente componente ale controlului intern, asigurând disciplină şi structură.

Elementele mediului de control sunt:

- integritatea personală şi profesională şi valorile etice ale conducerii şi ale personalului, inclusiv o atitudine de sprijin faţă de controlul intern, în orice moment, în întreaga instituţie;
- angajament pentru competenţă;
- "tonul dat de sus" (adică stilul de activitate şi filozofia conducerii);
- structura organizatorică;
- politici şi practici privind resursele umane.

Integritatea personală şi profesională şi valorile etice ale conducerii şi personalului

Integritatea personală şi profesională, precum şi valorile etice ale conducerii şi personalului determină preferinţele şi judecăţile lor valorice, care sunt transpuse în standarde de comportament. Ei trebuie să aibă o atitudine de susţinere a controlului intern în orice moment şi la nivelul întregii organizaţii.

Fiecare persoană implicată în organizaţie – atât conducerea, cât şi personalul executiv – trebuie să menţină şi să demonstreze integritate personală şi profesională, precum şi valori etice şi trebuie să respecte în orice moment codurile de comportament aplicabile. Aceasta poate include, de exemplu, dezvăluirea intereselor financiare personale, a poziţiilor şi darurilor obţinute (de exemplu, de către funcţionarii aleşi sau funcţionarii publici cu funcţii superioare) şi raportarea conflictelor de interese.

De asemenea, instituţiile publice trebuie să menţină şi să demonstreze integritate şi valori etice pe care să le facă vizibile publicului în misiunile şi valorile lor esenţiale. În plus, activităţile lor trebuie să fie etice, sistematice, economice şi eficiente. Acestea trebuie să fie conforme cu misiunea lor.

Angajament pentru competenţă

Angajamentul pentru competenţă include nivelul de cunoştinţe şi abilităţi necesare pentru a asigura o performanţă etică, sistematică, economică şi eficientă, precum şi o bună înţelegere a responsabilităţilor individuale legate de controlul intern.

Conducerea şi angajaţii trebuie să menţină un nivel de competenţă care să le permită să înţeleagă importanţa creării, implementării şi menţinerii unor controale interne bune şi să se achite de sarcini în vederea atingerii obiectivelor generale ale controlului intern şi misiunii instituţiei. Fiecare persoană din instituţie este implicată în controlul intern prin propriile sale responsabilităţi specifice.

Conducerea şi angajaţii trebuie, aşadar, să menţină şi să demonstreze un nivel de abilităţi necesare pentru a evalua riscul şi a asigura o performanţă şi o înţelegere a controalelor interne suficientă pentru îndeplinirea sarcinilor.

Asigurarea instruirii, de exemplu, poate ridica nivelul de conştientizare a funcţionarilor publici privind aspectele legate de obiectivele controlului intern şi, în particular, de obiectivele operaţiunilor etice şi, de asemenea, îi poate ajuta să înţeleagă obiectivele de control intern, precum şi dezvoltarea abilităţii funcţionarilor publici de a trata dilemele.

Tonul dat de sus

„Tonul dat de sus" (adică stilul de activitate şi filosofia conducerii) reflectă:

- atitudinea de sprijin a controlului intern în orice moment, independenţa, competenţa şi conducerea prin exemplu personal;
- un cod de conduită stabilit de conducere, consiliere şi aprecieri ale performanţei care sprijină obiectivele controlului intern şi în particular, operaţiunile etice.

Atitudinea stabilită de conducerea superioară este reflectată în toate aspectele măsurilor manageriale. Angajarea, implicarea şi sprijinirea funcţionarilor superiori din administraţie şi a legiuitorilor în instituirea „tonului dat de sus" favorizează o atitudine pozitivă şi sunt esenţiale pentru menţinerea unei atitudini pozitive, de sprijinire a controlului intern dintr-o organizaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când conducerea superioară crede în importanţa controlului intern, tot personalul organizaţiei va simţi acest lucru şi va răspunde prin respectarea conştientă a controalelor instituite. De exemplu, crearea unei unităţi de audit intern ca parte a sistemului de control intern este un semnal puternic dat de conducere că sistemul de control intern este important.

Pe de altă parte, când personalul instituţiei simte că sistemul de control nu reprezintă o preocupare serioasă a conducerii superioare şi că acesta este afirmat doar formal şi nu este sprijinit real, este aproape sigur că obiectivele de control ale conducerii nu vor fi efectiv atinse.

În consecinţă, demonstrarea şi insistarea pe o conduită etică de către conducere prezintă o importanţă vitală pentru obiectivele de control şi, în particular, pentru obiectivele operaţiunilor etice. În realizarea rolului său, conducerea trebuie să constituie un exemplu bun prin propriile acţiuni, iar conduita conducerii trebuie să reflecte ceea ce este bine, nu ceea ce este acceptabil, sau o soluţie practică. În particular, politicile, procedurile şi practicile conducerii trebuie să promoveze o conduită sistematică, etică, economică şi eficientă.

Integritatea conducerii şi a personalului este însă influenţată de multe elemente. De aceea, personalului trebuie să i se reamintească periodic ce obligaţii are în cadrul unui cod operativ de conduită emis de conducerea superioară. Consilierea şi aprecierea performanţei sunt şi ele importante. Aprecierile globale ale performanţei trebuie să se bazeze pe evaluarea multor factori critici, inclusiv pe conformitatea cu controlul intern.

Structura organizatorică

Structura organizatorică a unei instituţii asigură:

- atribuirea autorităţii şi responsabilităţii;
- împuternicirea şi răspunderea;
- linii adecvate de raportare.

Structura organizatorică defineşte domeniile cheie de autoritate şi responsabilitate ale unei organizaţii. Împuternicirea şi răspunderea privesc modul în care autoritatea şi responsabilitatea sunt delegate în instituţie. Nu poate exista împuternicire şi răspundere fără o formă de raportare. De aceea trebuie definite liniile adecvate de raportare. În circumstanţe excepţionale trebuie să fie posibile şi alte linii de raportare pe lângă cele normale, cum ar fi cazurile în care conducerea este implicată în neregularităţi.

Structura organizatorică poate include o unitate de audit intern ce poate fi independentă de conducere şi care poate să raporteze direct celui mai înalt nivel de autoritate din cadrul organizaţiei.
Structura organizatorică este tratată şi în capitolul 3 referitor la roluri şi responsabilităţi.

Politici şi practici privind resursele umane

Politicile şi practicile privind resursele umane includ măsuri de angajare şi încadrare a personalului, orientare, instruire (oficială şi la locul de muncă) şi educaţie, evaluare şi consiliere, promovare şi compensare şi măsuri de remediere.

Personalul reprezintă un aspect important al controlului intern. Personalul competent şi de încredere este necesar pentru asigurarea unui control eficient. De aceea, metodele prin care personalul este angajat, evaluat, instruit, promovat şi răsplătit constituie o parte importantă a mediului de control. Deciziile de angajare şi încadrare a personalului trebuie, de aceea, să conţină asigurarea că persoanele angajate au integritatea, educaţia şi experienţa necesare pentru a-şi desfăşura activitatea şi că este asigurată instruirea oficială, la locul de muncă, şi instruirea etică necesară. Managerii şi angajaţii care au o bună înţelegere a controalelor interne şi care doresc să-şi asume responsabilitatea prezintă o importanţă vitală pentru un control intern eficient.

Managementul resurselor umane are, de asemenea, un rol esenţial în promovarea unui mediu etic prin dezvoltarea profesionalismului şi aplicarea transparenţei în practica de zi cu zi. Acest lucru devine vizibil în procesele de recrutare, de apreciere a performanţei şi de promovare, care trebuie să se bazeze pe merit. Asigurarea deschiderii proceselor de selecţie prin publicarea atât a regulilor de recrutare, cât şi a locurilor vacante contribuie şi ea la realizarea unui management etic al resurselor umane.

Exemple

A se vedea anexele pentru exemple integrate cu privire la fiecare obiectiv şi componentă a controlului intern.

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Evaluarea riscurilor

Evaluarea riscurilor este procesul de identificare şi analizare a riscurilor relevante pentru atingerea obiectivelor instituţiei şi pentru stabilirea răspunsului adecvat.

Ea implică:

1) identificarea riscurilor:

- aferente obiectivelor instituţiei;
- comprehensivă;
- include riscurile datorate factorilor interni şi externi, la nivel de instituţie şi la nivel de activitate;

2) evaluarea riscurilor:

- estimarea semnificaţiei riscurilor;
- evaluarea probabilităţii producerii riscurilor.

3) evaluarea înclinaţiei spre riscuri a instituţiei.

4) crearea răspunsurilor:

- trebuie avute în vedere patru tipuri de răspunsuri la risc: transfer, toleranţă, tratare sau terminare; dintre acestea, tratarea riscurilor este cea mai relevantă pentru prezentele Linii directoare deoarece controalele interne eficace reprezintă principalul mecanism de tratare a riscurilor;
- controalele adecvate implicate pot fi: de depistare sau de prevenire.

Deoarece condiţiile administrative, economice, din domeniu, de reglementare şi de funcţionare sunt într-o continuă modificare, evaluarea riscurilor trebuie să fie un proces iterativ continuu. El implică identificarea şi analizarea condiţiilor, oportunităţilor şi riscurilor modificate (ciclul de evaluare a riscurilor) şi modificarea controalelor interne pentru abordarea riscurilor în schimbare.

După cum s-a evidenţiat în definiţie, controlul intern poate da numai o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor instituţiei. Evaluarea riscurilor ca o componentă a controlului intern joacă un rol cheie în selectarea activităţilor de control adecvate care trebuie asumate. Acesta este procesul de identificare şi analizare a riscurilor relevante pentru atingerea obiectivelor instituţiei şi stabilirea răspunsului adecvat.

În consecinţă, stabilirea obiectivelor constituie o precondiţie pentru evaluarea riscurilor. Obiectivele trebuie definite înainte ca persoanele din conducere să poată identifica riscurile pentru atingerea lor şi să ia măsurile necesare de controlare a riscurilor. Aceasta presupune instituirea unui proces continuu de evaluare şi abordare a impactului riscurilor în mod rentabil şi existenţa unui personal cu abilităţile necesare pentru identificarea şi evaluarea posibilelor riscuri. Activităţile de control intern reprezintă un răspuns la risc prin faptul că sunt concepute pentru a controla nesiguranţa identificată a rezultatului.

Instituţiile administrative trebuie să controleze riscurile care pot avea un impact asupra furnizării de servicii, precum şi asupra atingerii rezultatelor dorite.

Identificarea riscurilor

O abordare strategică a evaluării riscurilor depinde de identificarea riscurilor pentru obiectivele organizatorice cheie. Riscurile relevante pentru respectivele obiective sunt apoi avute în vedere şi evaluate, ajungându-se la un număr mai mic de riscuri cheie.

Identificarea riscurilor cheie nu este importantă doar pentru identificarea celor mai importante zone în care trebuie alocate resursele de evaluare a riscurilor, ci şi pentru repartizarea responsabilităţii de control a respectivelor riscuri.

Performanţa unei instituţii poate fi supusă riscului din cauza factorilor interni sau externi de la nivel de instituţie şi activitate. Evaluarea riscurilor trebuie să ţină cont de toate riscurile care pot apărea (inclusiv riscul de fraudă şi corupţie). Este de aceea important ca identificarea riscurilor să fie comprehensivă. Identificarea riscurilor trebuie să constituie un proces iterativ continuu şi este adesea integrată procesului de planificare. Este adesea util să se aibă în vedere riscurile dintr-o abordare de „coală albă de hârtie", nu prin trimiteri la analizele anterioare. O astfel de abordare facilitează identificarea modificărilor din profilul de riscuri[33] al unei instituţii, rezultat din schimbări ale mediului economic şi de reglementare, din condiţiile de funcţionare interne şi externe şi din introducerea de obiective noi, modificate.

[33] O privire de ansamblu a riscurilor cheie cu care se confruntă entitatea sau subunitatea, ce include nivelul de impact (ridicat, mediu, scăzut) înainte de probabilitatea apariţiei evenimentului

Scanned with OKEN Scanner

Este necesar să se adopte instrumentele adecvate pentru identificarea riscurilor. Două dintre cele mai utilizate instrumente sunt: angajarea unei analize a riscurilor şi autoevaluarea riscurilor[34].

Evaluarea riscurilor

Pentru a decide modul de tratare a riscurilor este esenţial nu numai să se identifice, în principiu, existenţa unui anume tip de risc, dar şi să se evalueze semnificaţia acestuia şi probabilitatea producerii unui eveniment de risc. Metodologia de evaluare a riscurilor poate varia, în general, datorită faptului că multe riscuri sunt dificil de cuantificat (de exemplu riscurile de reputaţie) în timp ce altele sunt pretabile unei diagnoze numerice (în special riscurile financiare). La prima categorie, o părere mult prea subiectivă este singura posibilitate. În acest sens, evaluarea riscurilor este mai degrabă o artă decât o ştiinţă.

Unul dintre scopurile cheie ale evaluării riscurilor este informarea conducerii în legătură cu zonele de risc în care se impune a fi luate măsuri şi prioritatea relativă a acestora. De aceea, de obicei va fi necesar să se creeze un cadru de clasificare a tuturor riscurilor, de exemplu, clasificarea în riscuri ridicate, medii sau scăzute. În general, este de preferat să se reducă la minimum categoriile, deoarece o meticulozitate exagerată poate duce la o falsă separare a nivelurilor între care nu se poate face o distincţie clară în realitate.

Prin intermediul unei astfel de evaluări, riscurile pot fi clasificate pentru a se stabili priorităţile de control şi a oferi, pentru deciziile manageriale, informaţii cu privire la riscurile care trebuie abordate (de exemplu, cele politice care pot fi, în special, vulnerabile la riscuri, inclusiv riscul de fraudă şi corupţie).

Evaluarea „înclinării/dispoziţiei" spre risc a instituţiei

Un aspect important legat de analizarea răspunsului la risc este identificarea „înclinării spre risc" a instituţiei. Înclinarea spre risc reprezintă volumul de riscuri la care instituţia este pregătită să fie expusă înainte de a considera că se impun a fi luate măsuri. Deciziile cu privire la răspunsurile la risc trebuie analizate împreună cu volumul de riscuri care poate fi tolerat.

Atât riscul inerent, cât şi cel rezidual trebuie luate în consideraţie pentru determinarea înclinării riscului. Riscul inerent este acela la care este expusă entitatea în absenţa oricărei acţiuni pe care o poate lua conducerea pentru a modifica atât probabilitatea riscului, cât şi impactul acestuia.

Înclinarea spre riscuri a unei instituţii va varia în funcţie de importanţa percepută a riscurilor. De exemplu, pierderea financiară tolerabilă poate varia în funcţie de o serie de caracteristici, inclusiv dimensiunea bugetului, sursa pierderii, sau în asociere cu alte riscuri, cum ar fi publicitatea negativă. Identificarea dispoziţiei spre riscuri este un aspect subiectiv, dar reprezintă o fază importantă în formularea strategiei generale privind riscurile.

Crearea de răspunsuri

Rezultatul măsurilor evidenţiate mai sus va reprezenta profilul de risc al instituţiei. După crearea profilului de risc, instituţia poate avea în vedere un răspuns adecvat.

Răspunsurile la riscuri pot fi împărţite în patru categorii. În unele situaţii, riscurile pot fi *transferate, tolerate sau terminate*[35]. Totuşi, în majoritatea situaţiilor, riscurile trebuie *tratate*, iar instituţia trebuie să implementeze şi să menţină un sistem eficient de control intern pentru a ţine riscurile la un nivel acceptabil.

---

[34] *Angajarea unei evaluări a riscurilor.* Aceasta este o procedură de sus în jos. Se constituie o echipă pentru analizarea tuturor activităţilor instituţiei aferente obiectivelor şi pentru identificarea riscurilor asociate. Echipa realizează o serie de interviuri cu principalii membri ai personalului de la toate nivelurile instituţiei pentru a crea un profil de risc pentru întreaga gamă de activităţi, identificând astfel domeniile, activităţile şi funcţiile politice care pot fi, în special, vulnerabile la riscuri (inclusiv riscul de fraudă şi corupţie).
Autoevaluarea riscurilor. Aceasta este o abordare de jos în sus. Fiecare nivel şi parte a instituţiei sunt invitate să-şi revizuiască activităţile şi să prezinte nivelului superior o diagnoză a riscurilor întâmpinate. Acest lucru se poate realiza printr-o abordare documentară (cu un cadru de diagnoză stabilit prin chestionare) sau printr-o abordare facilitată de seminarii.
Cele două abordări nu se exclud reciproc; este de dorit o combinare a intrărilor de sus în jos şi de jos în sus pentru procesul de evaluare a riscurilor pentru a facilita atât identificarea riscurilor din întreaga instituţie, cât şi a celor de la nivel de activitate.

[35] Pentru unele riscuri, cel mai bun răspuns poate fi *transferarea* lor. Acest lucru se poate realiza prin asigurare convenţională, plătind un terţ să-şi asume riscul în alt mod, sau se poate realiza prin prevederi contractuale.
Abilitatea de a întreprinde ceva în legătură cu unele riscuri poate fi limitată sau costurile întreprinderii de măsuri pot fi disproporţionate faţă de potenţialul beneficiu câştigat. În aceste cazuri, răspunsul poate fi *tolerarea* riscurilor.
Unele riscuri pot fi tratate sau controlate la niveluri acceptabile numai prin *terminarea* activităţii. În sectorul public, opţiunea de terminare a activităţilor poate fi riguros limitată comparativ cu sectorul privat. O serie de activităţi este desfăşurată în sectorul administrativ, deoarece riscurile asociate sunt atât de mari, încât nu există altă cale de obţinere a rezultatului sau produsului necesar pentru beneficiul public.

Scanned with OKEN Scanner

Scopul tratării nu este neapărat eliminarea riscurilor, ci mai degrabă controlarea acestora. Procedurile instaurate de o instituţie pentru tratarea riscurilor se numesc activităţi de control intern. Evaluarea riscurilor trebuie să joace un rol important în selectarea activităţilor de control adecvate, care se vor asuma. Din nou, este important să se repete că nu este posibil să se elimine toate riscurile şi că, referitor la atingerea obiectivelor instituţiei, controalele interne pot da numai o asigurare rezonabilă. Totuşi, instituţiile care identifică şi controlează activ riscurile pot fi mai bine pregătite să răspundă rapid când lucrurile nu merg bine şi să reacţioneze la modificări, în general.

La proiectarea unui sistem de control intern, este important ca activitatea de control instaurată să fie proporţională cu riscurile. Cu excepţia rezultatelor extrem de nedorite, este de obicei suficient să se conceapă un control care să ofere o asigurare rezonabilă privind limitarea pierderii la nivelul de înclinare spre riscuri al instituţiei. Fiecare control are un cost asociat, iar activitatea de control trebuie să fie rentabilă pentru riscul pe care îl abordează.

Deoarece condiţiile administrative, economice, de reglementare şi de funcţionare sunt în continuă schimbare, mediul riscurilor din orice instituţie se modifică şi el permanent, iar priorităţile obiectivelor şi importanţa directă a riscurilor se vor transforma şi modifica. Esenţial pentru evaluarea riscurilor este ca aceasta să constituie un proces iterativ continuu care să identifice condiţiile modificate (ciclul de evaluare a riscului) şi să ia măsuri când este necesar. Modelele de risc şi controalele aferente trebuie reanalizate în mod regulat pentru a avea asigurarea că profilul de risc continuă să fie valabil, că răspunsurile la risc sunt adecvat adresate şi proporţionate, iar controalele de atenuare rămân eficiente în timp ce riscurile se modifică în timp.

Exemple

A se vedea anexele pentru exemplele referitoare la fiecare obiectiv şi componentă a controlului intern.

2.3. Activităţile de control

Activităţile de control sunt politicile şi procedurile stabilite pentru abordarea riscurilor şi atingerea obiectivelor instituţiei. Pentru a fi eficiente, activităţile de control trebuie să fie adecvate, trebuie să funcţioneze permanent în conformitate cu planul pentru perioada respectivă şi să fie rentabile, comprehensive, rezonabile şi integrate în alte componente ale controlului intern. Activităţile de control se desfăşoară în întreaga instituţie, la toate nivelurile şi funcţiile acesteia. Ele includ o gamă largă, diversă de activităţi de control de depistare şi de prevenire, cum ar fi:

1. proceduri de autorizare şi aprobare;
2. separarea atribuţiilor (autorizare, procesare, înregistrare, revizuire);
3. controale privind accesul la resurse şi evidenţe;
4. verificări;
5. reconcilieri;
6. analiza performanţei de funcţionare;
7. revizuirea operaţiilor, proceselor şi activităţilor;
8. supervizare (atribuire, revizuire şi aprobare, îndrumare şi instruire).

Activităţile 1-3 sunt preventive, 4-6 au un caracter de depistare, iar 7-8 sunt şi de prevenire şi de depistare. Instituţiile trebuie să atingă un echilibru adecvat între activităţile de control de detectare şi de prevenire. Măsurile corective sunt o completare necesară la activităţile de control pentru atingerea obiectivelor. Activităţile de control reprezintă politicile şi procedurile instituite şi executate pentru abordarea riscurilor şi atingerea obiectivelor instituţiei.

Pentru a fi eficiente, activităţile de control trebuie:

- să fie adecvate (să se execute controlul potrivit la locul potrivit şi proporţional cu riscul implicat);
- să funcţioneze sistematic, în conformitate cu planul din perioada respectivă (să fie respectate integral de toţi angajaţii implicaţi şi să nu fie încălcate când funcţionarii-cheie nu sunt prezenţi sau când volumul de lucru este mare);
- să fie rentabile (costul implementării controlului nu trebuie să depăşească beneficiile derivate);
- să fie comprehensive, rezonabile şi integrate cu alte componente ale controlului intern.

Activităţile de control includ o gamă diversă de politici şi proceduri, după cum urmează:

Scanned with OKEN Scanner

1) **Proceduri de autorizare şi aprobare**

Autorizarea şi executarea tranzacţiilor şi evenimentelor se realizează numai de persoane care acţionează în sfera autorităţii lor. Autorizarea reprezintă principalul mijloc de asigurare că numai tranzacţiile şi evenimentele valabile dorite de conducere sunt iniţiate. Procedurile de autorizare, care trebuie să fie documentate şi comunicate clar managerilor şi angajaţilor, trebuie să conţină condiţiile speciale în care se face autorizarea. Conformitatea cu termenii unei autorizări înseamnă că angajaţii acţionează în conformitate cu directivele şi în limitele stabilite de conducere sau legislaţie.

2) **Separarea atribuţiilor (autorizare, procesare, înregistrare, revizuire)**

Pentru a reduce riscurile de erori, pierderi sau acte ilegale, precum şi riscul de a nu depista astfel de probleme, nicio persoană sau nicio echipă nu trebuie să controleze singură toate fazele principale ale unei tranzacţii sau ale unui eveniment. În schimb, sarcinile şi responsabilităţile trebuie atribuite sistematic unui număr de persoane pentru a asigura existenţa unor verificări şi bilanţuri eficiente. Sarcinile principale includ autorizarea şi înregistrarea tranzacţiilor, procesarea şi revizuirea sau auditarea tranzacţiilor. Înţelegerile secrete pot însă reduce sau anula eficienţa acestei tehnici de control intern. O instituţie mică poate avea prea puţini angajaţi pentru a implementa integral această tehnică. În astfel de cazuri, conducerea trebuie să fie conştientă de riscuri şi să compenseze cu alte controale. Rotaţia angajaţilor poate contribui la asigurarea că nu o singură persoană se ocupă de toate aspectele principale ale tranzacţiilor sau evenimentelor pentru o perioadă necuvenită de timp. De asemenea, încurajarea sau solicitarea concediilor anuale poate contribui la reducerea riscurilor prin realizarea unei rotiri temporare a cadrelor.

3) **Controale privind accesul la resurse şi evidenţe/înregistrări**

Accesul la resurse şi evidenţe este limitat la persoanele autorizate care răspund de custodia şi/sau utilizarea resurselor. Răspunderea pentru custodie este dovedită prin existenţa unor chitanţe, inventare, sau alte înregistrări şi evidenţierea transferului de custodie. Restricţionarea accesului la resurse reduce riscul de utilizare neautorizată sau pierdere pentru administraţie şi contribuie la realizarea directivelor manageriale. Gradul de restricţionare depinde de vulnerabilitatea resursei şi de riscul perceput privind pierderea sau utilizarea neadecvate; el trebuie revizuit periodic. La stabilirea vulnerabilităţii unui activ trebuie avute în vedere costul acestuia şi posibilitatea deplasării şi schimbării lui.

4) **Verificări**

Tranzacţiile şi evenimentele semnificative sunt verificate înainte şi după procesare, de exemplu, la livrarea produselor, numărul bunurilor livrate este comparat cu numărul bunurilor comandate. Ulterior, numărul bunurilor facturate este comparat cu numărul bunurilor primite. Inventarul este comparat şi prin efectuarea de inventarieri.

5) **Reconcilieri/punctaje**

Înregistrările sunt reconciliate cu documentele respective în mod regulat, de exemplu, evidenţele contabile aferente conturilor bancare sunt reconciliate/punctate cu extrasele de cont respective.

6) **Analiza performanţei de funcţionare**

Performanţele de funcţionare sunt analizate în mod regulat comparativ cu un set de standarde, evaluându-se eficienţa şi eficacitatea.

7) **Revizuirea operaţiilor, proceselor şi activităţilor**

Operaţiile, procesele şi activităţile trebuie reanalizate periodic pentru a se asigura că acestea sunt în conformitate cu regulile, politicile, procedurile sau alte cerinţe actuale. Acest tip de analiză a operaţiilor efective ale unei instituţii trebuie clar distinse de monitorizarea controlului intern, care este abordată separat în secţiunea 2.5.

8) **Supervizare (atribuire, analiză şi aprobare, îndrumare şi instruire)**

O supervizare competentă asigură atingerea obiectivelor controlului intern. Atribuirea, analizarea şi aprobarea activităţii unui angajat includ:

- comunicarea clară a sarcinilor, responsabilităţilor şi răspunderilor atribuite fiecărui membru al personalului;
- analizarea sistematică a activităţii fiecărui membru al personalului, în măsura în care acest lucru este necesar;
- aprobarea activităţii în puncte critice pentru a asigura fluxul ei preconizat.

Scanned with OKEN Scanner

Delegarea activităţii supervizorului nu trebuie să diminueze răspunderea acestuia pentru responsabilităţile şi sarcinile de supervizare. Supervizorii asigură angajaţilor îndrumarea şi instruirea necesare pentru a reduce la minimum erorile, pierderile şi actele ilegale; totodată aceştia asigură înţelegerea şi realizarea directivelor manageriale.

Lista sus-menţionată nu este exhaustivă; ea enumeră însă cele mai obişnuite activităţi de control de prevenire şi de depistare. Activităţile de control 1-3 au caracter preventiv, 4-6 sunt mai mult de depistare, iar 7-8 sunt şi de prevenire şi de depistare. Instituţiile trebuie să atingă un echilibru adecvat între activităţile de detectare şi cele de control preventiv, adesea recurgându-se la o combinaţie de controale pentru a compensa dezavantajele particulare ale controalelor individuale.

După implementarea unei activităţi de control este esenţial să se obţină asigurarea cu privire la eficienţa acesteia. În consecinţă, măsurile corective constituie o completare necesară la activităţile de control. În plus, trebuie să fie clar că activităţile de control reprezintă numai o componentă a controlului intern. Ele trebuie integrate celorlalte patru componente ale controlului intern.

Exemple

A se vedea anexele pentru exemple integrate cu privire la fiecare obiectiv şi componentă a controlului intern.

2.3.1. Activităţile de control privind tehnologia informaţiilor

Sistemele informatice implică tipuri speciale de activităţi de control. De aceea, controalele privind tehnologia informaţiilor constau în două grupe mari:

1) Controalele generale

Controalele generale reprezintă structura, politicile şi procedurile care se aplică tuturor sau unui segment larg al sistemelor informatice dintr-o instituţie şi contribuie la asigurarea funcţionării corespunzătoare a acestora. Ele creează mediul de funcţionare pentru sistemele şi controalele de aplicaţii.

Categoriile principale ale controalelor generale sunt (1) managementul şi planificarea programului de securitate la nivel de instituţie, (2) controalele de acces, (3) controalele privind dezvoltarea, menţinerea şi modificarea soft-ului de aplicaţii, (4) controalele soft-ului de sisteme, (5) separarea sarcinilor şi (6) continuitatea serviciului.

2) Controalele de aplicaţii

Controalele de aplicaţii reprezintă structura, politicile şi practicile care se aplică la sisteme de aplicaţii individuale, separate şi sunt direct legate de aplicaţiile informatice individuale. Aceste controale au, în general, scopul de a preveni, depista şi corecta erorile şi neregulile din fluxurile de informaţii din sistemele informatice.

Controalele generale şi de aplicaţii sunt interconectate şi ambele sunt necesare pentru a asigura o procesare corectă şi completă a informaţiilor. Ca urmare a schimbărilor rapide din tehnologia informaţiilor, controalele aferente trebuie să evolueze constant pentru a-şi menţine eficienţa.

Deoarece tehnologia informaţiilor a avansat, instituţiile au devenit tot mai dependente de sistemele informatice care le efectuează operaţiile şi procesează, menţin şi raportează informaţiile esenţiale. Drept urmare, siguranţa şi securitatea datelor informatice şi a sistemelor care procesează, menţin şi raportează aceste date reprezintă o preocupare majoră a conducerii şi auditorilor din instituţii. Sistemele informatice implică tipuri specifice de activităţi de control, tehnologia informaţiei nu este un element de control ce "se susţine singur".

Utilizarea sistemelor automatizate de procesare a informaţiilor introduce mai multe riscuri care trebuie avute în vedere de către instituţie. Aceste riscuri provin, printre altele, din procesarea uniformă a tranzacţiilor; din sisteme informatice care iniţiază automat tranzacţii; din potenţialul sporit de erori nedetectate; din existenţa, integralitatea şi volumul pistelor de audit; din natura componentelor hardware şi a soft-urilor utilizate; şi din înregistrarea de tranzacţii care nu sunt obişnuite sau de rutină. De exemplu, un risc inerent de la procesarea uniformă a tranzacţiilor este că eroarea care rezultă din probleme de programare informatică va apărea sistematic în tranzacţiile similare. Controalele eficiente privind tehnologia informaţiilor pot oferi conducerii o asigurare rezonabilă că informaţiile procesate de sistemele sale îndeplinesc obiectivele de control preconizate, cum ar fi: asigurarea integralităţii, oportunităţii şi valabilităţii datelor şi păstrarea integrităţii acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Controalele privind tehnologia informaţiilor constau în două grupe mari: controalele generale şi controalele de aplicaţii.

Controalele generale

Controalele generale reprezintă structura, politicile şi procedurile care se aplică tuturor sau unui segment larg al sistemelor informatice ale instituţiei – cum ar fi mediile sistemelor mainframe, microcalculatoarelor, reţelelor şi utilizatorilor finali – şi contribuie la asigurarea funcţionării lor corespunzătoare. Ele creează mediul de operare al sistemelor şi controalelor de aplicaţii.

Principalele categorii ale controalelor generale sunt:

Managementul şi planificarea programului de securitate la nivel de instituţie asigură un cadru şi un ciclu continuu de activitate pentru riscul de management, creând politici de securitate, atribuind responsabilităţi şi monitorizând conformitatea controalelor aferente calculatoarelor instituţiei.

Controalele de acces limitează sau detectează accesul la resursele calculatoarelor (date, programe, echipamente şi facilităţi), protejând respectivele resurse împotriva modificărilor neautorizate, pierderilor sau dezvăluirilor. Controalele de acces includ atât controale fizice, cât şi controale logice.

Controalele asupra dezvoltării, menţinerii şi modificării soft-ului de aplicaţii previn modificările neautorizate ale programelor existente.

Controalele privind soft-ul sistemelor limitează şi monitorizează accesul la programele puternice şi fişierele sensibile care controlează sistemul hardware al calculatoarelor şi asigură aplicaţiile suportate de sistem.

Separarea sarcinilor implică instituirea politicilor, procedurilor şi structurii organizatorice care să prevină controlarea de către o persoană a tuturor aspectelor-cheie ale operaţiilor informatice şi, în consecinţă, efectuarea de operaţii neautorizate sau obţinerea de acces neautorizat la active sau evidenţe.

Controalele cu privire la continuitatea serviciului asigură, în situaţii de producere a unor evenimente neaşteptate, continuarea sau reluarea promptă a operaţiilor critice şi protejarea datelor critice sau sensibile.

Controalele de aplicaţii

Controalele de aplicaţii reprezintă structura, politica şi procedurile care se aplică sistemelor de aplicaţii individuale, separate – cum ar fi conturile creditoare, inventarul, statele de plată, subvenţiile sau creditele – şi au drept scop acoperirea procesării datelor în cadrul soft-ului de aplicaţii specific.

Aceste controale sunt, în general, create pentru a preveni, depista sau corecta erorile şi neregulile din fluxurile de informaţii în sistemele informatice.

Controalele de aplicaţii şi modul în care informaţiile circulă în sistemele informatice pot fi clasificate în trei faze ale ciclului de procesare:

- **intrare**: datele sunt autorizate, convertite în format automat şi introduse în aplicaţie în mod corect, complet şi oportun;
- **procesare**: datele sunt procesate în mod adecvat de către calculator, iar fişierele sunt actualizate corect;
- **ieşire:** fişierele şi rapoartele generate de aplicaţie reflectă tranzacţiile sau evenimentele care s-au produs efectiv şi reflectă corect rezultatele procesării, iar rapoartele sunt controlate şi distribuite utilizatorilor autorizaţi.

Controalele de aplicaţii pot fi clasificate şi după tipurile de obiective de control aferente, inclusiv dacă tranzacţiile şi informaţiile sunt autorizate, complete, corecte şi valabile. Controalele de autorizare privesc valabilitatea tranzacţiilor şi asigură faptul că tranzacţiile reprezintă evenimente care au avut loc într-adevăr, într-o perioadă dată. Controalele de integralitate verifică dacă toate tranzacţiile valabile sunt înregistrate şi clasificate corespunzător. Controalele de corectitudine verifică dacă tranzacţiile sunt înregistrate corect şi dacă toate elementele datelor sunt precise. Controalele privind integritatea procesării şi a fişierelor de date, dacă sunt deficitare, pot anula fiecare dintre controalele de aplicaţii sus-menţionate, pot permite producerea de tranzacţii neautorizate şi pot genera date incomplete sau incorecte.

Controalele de aplicaţii includ tehnici de control programat, cum ar fi editările automate, şi urmărirea manuală a ieşirilor generate de calculator, cum ar fi revizuirea rapoartelor care identifică elemente respinse sau neobişnuite.

Controalele generale şi de aplicaţii privind sistemele informatice sunt interconectate

Eficienţa controalelor generale reprezintă un factor semnificativ în determinarea eficienţei controalelor de aplicaţii. Atunci când controalele generale sunt slabe, ele diminuează semnificativ siguranţa con-

Scanned with OKEN Scanner

troalelor privind aplicaţiile individuale. Fără controale generale eficiente, controalele de aplicaţii pot fi ineficiente, prin omitere, eludare sau modificare. De exemplu, verificările de editare menite să împiedice utilizatorii să introducă un număr nerezonabil de ore de lucru (mai mult de 24 de ore pe zi) într-un sistem de plată al salariilor. Totuşi nu se poate pune bază pe acest control în cazul în care controalele generale permit modificări neautorizate de program care ar putea permite excluderea de la editare a anumitor plăţi.

Dacă obiectivele fundamentale ale controlului nu se schimbă, modificările rapide din tehnologia informaţiilor impun evoluţia controalelor pentru a se menţine eficiente. Modificări de genul unei încrederi mai mari în reţele, calculatoare puternice care plasează responsabilitatea procesării datelor în mâinile utilizatorilor finali, comerţul electronic şi internetul vor afecta natura şi implementarea activităţilor specifice de control.

Pentru îndrumarea în activităţile de control ale tehnologiei informaţiilor se pot consulta Asociaţia Sistemelor Informatice de Audit şi Control (ISACA), Obiectivele de Control pentru Informaţii şi Tehnologie (COBIT), cât şi buletinele Comitetului de audit INTOSAI - IT.

Exemple

A se vedea anexele pentru exemple integrate cu privire la fiecare obiectiv şi componentă a controlului intern.

2.4. Informarea şi comunicarea

Informarea şi comunicarea sunt esenţiale pentru realizarea tuturor obiectivelor de control intern.

Informaţii

O precondiţie a informaţiilor sigure şi relevante este înregistrarea imediată şi clasificarea corectă a tranzacţiilor sau evenimentelor. Informaţiile pertinente trebuie identificate, obţinute şi comunicate într-o formă şi într-un interval de timp care să permită personalului să realizeze controlul intern şi responsabilităţile care îi revin (comunicarea oportună către persoanele autorizate). De aceea, sistemul de control intern în sine şi toate tranzacţiile şi evenimentele semnificative trebuie integral documentate.

Sistemele informatice generează rapoarte care conţin informaţii operaţionale, financiare şi nefinanciare şi de conformitate, ceea ce face posibilă executarea şi controlarea activităţii. Ele se ocupă nu numai de datele generate pe plan intern, ci şi de informaţiile referitoare la evenimente, activităţi şi condiţii externe necesare pentru a permite luarea deciziilor şi raportarea.

Capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate este afectată de calitatea informaţiilor, ceea ce presupune că informaţiile trebuie să fie adecvate, oportune, actuale, corecte şi accesibile.

Informaţiile şi comunicarea sunt esenţiale pentru realizarea obiectivelor controlului intern. De exemplu, unul din obiectivele controlului intern este îndeplinirea obligaţiilor privind răspunderea publică. Aceasta se poate realiza prin dezvoltarea şi menţinerea unor informaţii financiare şi nefinanciare sigure şi relevante şi prin comunicarea acestor informaţii prin prezentarea lor corectă în rapoarte oportune. Informaţiile şi comunicarea privind performanţa instituţiei vor crea posibilitatea de a evalua caracterul sistematic, etic, economic şi eficient al activităţilor. În multe cazuri, anumite informaţii sau comunicări trebuie furnizate pentru respectarea legislaţiei şi reglementărilor.

Informaţiile sunt necesare la toate nivelurile instituţiei pentru a avea un control intern eficient şi pentru a realiza obiectivele instituţiei. De aceea o multitudine de informaţii trebuie identificată, obţinută şi comunicată într-o formă şi într-un interval de timp care să permită personalului să realizeze controlul intern şi alte responsabilităţi care îi revin. O precondiţie pentru informaţiile sigure şi relevante este înregistrarea promptă şi clasificarea adecvată a tranzacţiilor şi evenimentelor.

Tranzacţiile şi evenimentele trebuie înregistrate imediat după ce se produc dacă se doreşte ca informaţiile să rămână relevante şi valoroase pentru conducere în procesul de controlare a activităţilor şi de luare a deciziilor. Acest lucru se aplică întregului proces sau ciclu de viaţă al unei tranzacţii sau al unui eveniment, inclusiv iniţierii şi autorizării, tuturor fazelor în derulare şi clasificării finale în evidenţe centralizatoare. El se aplică şi la actualizarea promptă a tuturor documentelor pentru a le menţine relevante.

Clasificarea adecvată a tranzacţiilor şi evenimentelor este necesară şi pentru a asigura punerea la dispoziţia conducerii a unor informaţii sigure. Acest lucru presupune organizarea, clasificarea şi formatarea informaţiilor din care sunt elaborate rapoartele, planurile şi situaţiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Sistemele informatice generează rapoarte care conţin informaţii operaţionale, financiare şi nefinanciare şi de conformitate şi care fac posibilă derularea şi controlarea activităţii. Sistemele se ocupă nu numai de formele cantitative şi calitative ale datelor generate pe plan intern, ci şi de informaţii privind evenimente, activităţi şi condiţii externe necesare pentru luarea de decizii şi raportarea în cunoştinţă de cauză.

Capacitatea conducerii de a lua decizii corecte este afectată de calitatea informaţiilor, fapt ce presupune că informaţiile trebuie să fie:

- adecvate (Există informaţiile necesare?);
- oportune (Există informaţiile atunci când este nevoie de ele?);
- actuale (Sunt disponibile ultimele informaţii?);
- precise (Sunt corecte informaţiile?);
- accesibile (Pot fi uşor obţinute de către părţile interesate?).

Pentru a asigura calitatea informaţiilor şi raportării, pentru a îndeplini activităţile şi responsabilităţile de control intern şi pentru a face mai eficientă monitorizarea, sistemul de control intern, precum şi toate tranzacţiile şi evenimentele semnificative trebuie să fie integral şi complet documentate (de exemplu, diagrame de flux şi prezentări). Această documentaţie trebuie să fie imediat disponibilă pentru examinare.

Documentaţia sistemului de control intern trebuie să includă identificarea structurii şi politicilor instituţiei, a categoriilor sale de operare şi a obiectivelor şi procedurilor de control aferente. Instituţia trebuie să aibă evidenţa scrisă a componentelor procesului său de control intern, inclusiv pe cea a obiectivelor şi procedurilor sale de control. Volumul documentaţiei privind controlul intern dintr-o instituţie depinde însă de dimensiunea şi complexitatea instituţiei, precum şi de alţi factori similari.

Comunicarea

Comunicarea eficientă trebuie să se desfăşoare de sus în jos, de jos în sus şi în plan orizontal, în toate componentele şi în întreaga sa structură. Toţi membrii personalului trebuie să primească de la conducerea superioară mesajul clar că responsabilităţile de control trebuie luate în serios. Ei trebuie să înţeleagă rolul individual pe care îl au în sistemul de control intern şi modul în care activităţile proprii se leagă de activitatea celorlalţi. Este necesară şi comunicarea eficientă cu terţii.

Informaţiile sunt o bază pentru comunicare, care trebuie să răspundă aşteptărilor grupurilor şi persoanelor, permiţându-le acestora să-şi îndeplinească eficient responsabilităţile. Comunicarea eficientă trebuie să aibă loc în toate direcţiile, de sus în jos, de jos în sus, în plan orizontal, în toate componentele şi în întreaga structură. Unul din cele mai critice canale de comunicaţie este cel dintre conducere şi personal. Conducerea trebuie ţinută la curent cu performanţa, evoluţiile, riscurile şi funcţionarea controlului intern şi cu alte evenimente şi aspecte relevante. În plus, conducerea trebuie să comunice personalului informaţiile necesare şi să ofere feedback şi îndrumare. Conducerea trebuie să ofere şi o comunicare specifică şi orientată privind aşteptările legate de comportament. Aceasta include o declaraţie clară privind filosofia şi abordarea privind controlul intern al instituţiei şi delegarea de autoritate.

Comunicarea trebuie să ridice nivelul de conştientizare cu privire la importanţa unui control intern eficient, să comunice înclinarea şi toleranţa la risc a instituţiei şi să facă personalul conştient de rolurile şi responsabilităţile ce-i revin în aplicarea şi sprijinirea componentelor controlului intern.

Pe lângă comunicările interne, conducerea trebuie să se asigure că există mijloace adecvate de comunicare şi obţinere de informaţii de la părţi externe, deoarece comunicările externe pot furniza date de intrare cu un impact extrem de important pentru atingerea de către instituţie a obiectivelor propuse. Bazate pe informaţiile din cadrul comunicaţiilor interne şi externe, conducerea trebuie să acţioneze şi să pună în practică, în timp scurt, acţiunile de urmărire.

Exemple

A se vedea anexele pentru exemplele integrate cu privire la fiecare obiectiv şi componentă a controlului intern.

2.5. Monitorizarea

Sistemele de control intern trebuie monitorizate pentru a evalua calitatea performanţei sistemului în timp. Monitorizarea se realizează prin activităţi de rutină, evaluări separate sau prin combinarea acestor două metode.

Scanned with OKEN Scanner

1) Monitorizare continuă

Monitorizarea continuă a controlului intern este încorporată în activităţile normale, recurente, de funcţionare a instituţiei. Ea include activităţi de conducere şi supervizare regulate şi alte măsuri luate de personal în procesul de îndeplinire a sarcinilor.

Activităţile de monitorizare continuă acoperă fiecare componentă a controlului intern şi implică măsuri împotriva sistemelor de control nesistematice, neetice, neeconomice şi ineficiente.

2) Evaluări separate

Sfera şi frecvenţa evaluărilor separate va depinde, în primul rând, de evaluarea riscurilor şi de eficienţa procedurilor de monitorizare continuă.

Evaluările separate, specifice acoperă evaluarea eficienţei sistemului de control intern şi asigură obţinerea de către controlul intern a rezultatelor dorite, pe baza unor metode şi proceduri predefinite. Deficienţele controlului intern trebuie raportate nivelului corespunzător de conducere.

Monitorizarea trebuie să asigure rezolvarea adecvată şi promptă a constatărilor şi recomandărilor de audit.

Monitorizarea controlului intern asigură funcţionarea controalelor aşa cum s-a preconizat şi modificarea lor corespunzătoare în funcţie de schimbările de condiţii.

Monitorizarea trebuie să evalueze dacă în urmărirea misiunii entităţii, obiectivele generale stabilite în definiţia controlului intern sunt atinse.

Acest lucru se realizează prin activităţi de monitorizare continuă, evaluare separată sau prin combinarea acestor două metode, pentru a se obţine asigurarea aplicării continue a controlului intern la toate nivelurile şi în întreaga instituţie şi controlul intern obţine rezultatele dorite. Trebuie făcută distincţia între monitorizarea activităţilor de control intern şi revizuirea activităţilor instituţiei, care este o activitate a controlului intern. Acest aspect a fost discutat în secţiunea 2.3

Monitorizarea continuă a controlului intern are loc în cursul activităţilor normale, recurente ale instituţiei. Ea se realizează continuu şi în timp real, reacţionează dinamic la condiţiile în schimbare şi este întipărită în activităţile instituţiei. Drept urmare, ea este mai eficientă decât evaluările separate. Deoarece evaluările separate au loc după producerea faptului, problemele vor fi adesea mai repede identificate prin monitorizare continuă, regulată.

Sfera şi frecvenţa evaluărilor separate trebuie să depindă, în primul rând, de evaluarea riscurilor şi de eficienţa procedurilor de monitorizare continuă. Când face această determinare, instituţia trebuie să aibă în vedere natura şi gradul schimbărilor, atât de la evenimentele interne, cât şi de la cele externe, precum şi riscurile lor asociate; competenţa şi experienţa personalului care implementează răspunsurile la riscuri şi controalele aferente; şi rezultatele monitorizării continue. Evaluările separate ale controlului pot fi utile şi prin concentrarea directă asupra eficienţei controalelor la un moment dat. Evaluările separate pot lua forma autoevaluărilor, revizuirii proiectului controlului şi testării directe a controlului intern. Evaluările separate pot fi executate şi de Instituţia Supremă de Audit sau de auditori interni sau externi.

De obicei, combinarea monitorizării continue cu evaluările separate va asigura menţinerea în timp a eficienţei controlului intern.

Toate deficienţele constatate în timpul monitorizării continue sau prin evaluări separate trebuie comunicate persoanelor responsabile de luarea măsurilor care se impun. Termenul „deficienţă" se referă la o condiţie care afectează capacitatea instituţiei de a-şi atinge obiectivele generale. O deficienţă poate fi deci un defect perceput, potenţial sau real sau o oportunitate de a consolida controlul intern pentru a spori probabilitatea că obiectivele generale ale instituţiei vor fi atinse.

Punerea la dispoziţia părţii interesate a informaţiilor cu privire la deficienţele controlului intern are o importanţă crucială. Trebuie stabilite protocoale pentru identificarea informaţiilor necesare la un anumit nivel de luare efectivă a deciziilor. Astfel de protocoale reflectă regula generală că un manager trebuie să primească informaţii referitoare la acţiunile sau comportamentul personalului de care răspunde precum şi informaţiile necesare pentru atingerea unor obiective specifice.

Informaţiile generate în cursul activităţilor sunt de obicei raportate prin canale normale, adică persoanei responsabile de funcţia respectivă şi cel puţin unui nivel de conducere superior acestei persoane. Trebuie să existe însă canale alternative de comunicare pentru raportarea informaţiilor sensibile, cum ar fi acţiunile ilegale sau necorespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Monitorizarea controlului intern trebuie să includă politici şi proceduri care să asigure soluţionarea adecvată şi promptă a constatărilor auditurilor şi a altor analize. Managerii trebuie (1) să evalueze prompt constatările auditurilor şi ale altor revizii, inclusiv pe cele care prezintă deficienţe şi recomandări raportate de auditori şi alte persoane care evaluează activităţile instituţiei, (2) să ia măsurile care se impun ca răspuns la constatările şi recomandările auditurilor şi analizelor şi (3) să finalizeze, în intervale de timp stabilite, toate măsurile de corectare sau soluţionare a aspectelor care le-au fost aduse în atenţie.

Procesul de soluţionare începe în momentul în care rezultatele auditului sau ale altei analize au fost raportate conducerii şi este finalizat doar în momentul în care s-au luat măsuri care (1) să corecteze deficienţele identificate, (2) să aducă îmbunătăţiri sau (3) să demonstreze că respectivele constatări şi recomandări nu justifică măsuri manageriale sau că acel management tolerează riscul.

Exemple

A se vedea anexele pentru exemple integrate cu privire la fiecare obiectiv şi componentă a controlului intern.

3. Roluri şi responsabilităţi

Fiecare membru al personalului unei instituţii are o responsabilitate de control intern.

Managerii sunt direct responsabili de toate activităţile instituţiei, inclusiv de schiţarea şi implementarea unei funcţionări potrivite, precum şi de menţinerea şi documentarea sistemului de control intern. Responsabilităţile lor variază în funcţie de poziţia pe care o au în instituţie (de exemplu, membru al consiliului administrativ, şef contabil, membru al comisiei de audit) şi de caracteristicile instituţiei.

Auditorii interni examinează şi contribuie la eficienţa sistemului de control intern prin recomandări şi evaluări şi, de aceea, joacă un rol semnificativ în eficacitatea controlului intern. Oricum, ei nu au responsabilitatea managementului de a proiecta, implementa, întreţine şi documenta controlul intern.

Membrii personalului contribuie şi ei la controlul intern. Controlul intern face parte, explicit sau implicit, din sarcinile fiecăruia. Toţi membri personalului contribuie la realizarea controlului şi trebuie să aibă responsabilitatea de a raporta problemele de activitate, nerespectarea codului de conduită sau încălcarea politicii.

Părţile externe joacă şi ele un rol important în procesul de control intern. Ele pot contribui la atingerea obiectivelor instituţiei sau pot furniza informaţii utile pentru realizarea controlului intern. Ele nu au însă vreo responsabilitate în instituirea sau funcţionarea sistemului de control intern al instituţiei.

Instituţiile Supreme de Audit încurajează şi sprijină instituirea controlului intern în administraţie. Evaluarea controlului intern este esenţială pentru auditurile de conformitate, financiare şi de performanţă ale SAI. Ele comunică factorilor interesaţi constatările şi recomandările auditurilor.

Auditorii externi auditează anumite instituţii administrative din unele ţări. Ei şi organismele lor profesionale trebuie să formuleze sfaturi şi recomandări cu privire la controlul intern.

Organele legislative şi de reglementare stabilesc regulile şi directivele privind controlul intern. Ele trebuie să contribuie la o înţelegere comună a controlului intern.

Alte părţi interacţionează cu instituţia (beneficiari, furnizori etc.) şi furnizează informaţii cu privire la atingerea obiectivelor acesteia.

Controlul intern este în principal influenţat de factorii interesaţi din cadrul instituţiei, inclusiv de conducere, auditori interni şi alţi membri ai personalului. Şi acţiunile factorilor interesaţi din afara instituţiei au impact asupra sistemului de control intern.

Managerii

Toţi membrii personalului instituţiei joacă roluri importante în desfăşurarea activităţii de control intern. Conducerea are însă responsabilitatea generală de proiectare, implementare, funcţionare, întreţinere şi documentare adecvată a sistemului de control intern. Structura conducerii poate include consilii şi comisii de audit, fiecare cu alte roluri şi structuri, în funcţie de legislaţia din ţara respectivă.

Auditorii interni

De obicei, conducerea înfiinţează un compartiment de audit intern ca parte a sistemului de control intern şi îl foloseşte pentru a monitoriza eficienţa controlului intern.

Auditorii interni furnizează, în mod regulat, informaţii despre funcţionarea controlului intern, concentrându-şi atenţia pe evaluarea proiectării şi operaţiilor controlului intern. Ei comunică informaţii

Scanned with OKEN Scanner

despre slăbiciunile şi punctele forte şi fac recomandări pentru îmbunătăţirea controlului intern. Independenţa şi obiectivitatea lor trebuie să fie garantată.

De aceea, auditul intern este independent, asigurarea obiectivelor şi activităţile de consultanţă sunt destinate să adauge valoare şi să îmbunătăţească operaţiile organizaţiei. Acesta sprijină organizaţia să-şi îndeplinească obiectivele prin introducerea unei abordări disciplinate şi sistematice pentru evaluarea şi îmbunătăţirea eficacităţii gestionării riscului, a controlului şi procesului de guvernare.

Deşi auditorii interni pot constitui o resursă valoroasă de instruire şi consiliere, auditorul intern nu trebuie să substituie un sistem solid de control intern.

Pentru ca funcţia de audit intern să fie eficientă, este esenţial ca personalul de audit intern să fie independent de conducere, să lucreze imparţial, corect şi cinstit şi să raporteze direct celui mai înalt nivel de autoritate din instituţie. Aceasta permite auditorilor interni să prezinte opinii imparţiale cu privire la evaluarea făcută controlului intern şi să prezinte, obiectiv, propuneri pentru corectarea deficienţelor descoperite.

Pentru o îndrumare profesională, auditorii interni trebuie să utilizeze Documentul de Practici Profesionale (PPF) al Instituţiei Auditorilor Interni (IIA), inclusiv Definiţii, Cod etic, Standarde, şi Practici Consultative. Suplimentar, auditorii interni ar trebui să urmărească Codul etic INTOSAI.

Pe lângă rolul de monitorizare a controalelor interne ale instituţiei, un personal corespunzător de audit intern poate contribui la eficienţa eforturilor de audit extern prin acordarea de asistenţă directă auditorului extern. Natura, sfera sau durata procedurilor auditorului extern poate fi modificată dacă auditorul extern se poate baza pe activitatea auditorului intern.

Membrii angajaţi

Membrii personalului pot desfăşura şi ei control intern. Adesea, personalul din prima linie este cel care, îndeplinindu-şi sarcinile zilnice, aplică controalele, revizuieşte controalele, face corecţii în caz de controale aplicate incorect şi identifică problemele care pot fi mai bine abordate prin controale.

Părţi externe

Al doilea grup principal de factori interesaţi de controlul intern sunt părţile externe, cum ar fi auditorii externi (inclusiv SAI-urile), organele legislative şi de reglementare şi alte părţi. Ele pot contribui la atingerea obiectivelor instituţiei sau pot furniza informaţii utile pentru desfăşurarea controlului intern. Ele nu sunt însă responsabile pentru proiectarea, implementarea, funcţionarea adecvată, întreţinerea sau documentarea sistemului de control intern al instituţiei.

SAI-uri sau auditori externi

Sarcinile părţilor externe, în special ale auditorilor externi şi ale SAI, includ evaluarea funcţionării sistemului de control intern şi informarea conducerii instituţiei în legătură cu constatările lor. Judecata părţii externe asupra sistemului de control intern este determinată de mandatul acesteia. Evaluarea de către auditori a procedurilor de control intern implică:

- determinarea semnificaţiei şi sensibilităţii riscurilor pentru care sunt evaluate controalele;
- evaluarea susceptibilităţii la utilizarea necorespunzătoare a resurselor, neatingerea obiectivelor legate de etică, economie şi eficienţă, neîndeplinirea obligaţiilor privind răspunderea şi neconformitatea cu legislaţia şi regulamentele;
- identificarea şi înţelegerea controalelor interne relevante;
- determinarea a ceea ce se cunoaşte deja în legătură cu eficienţa controlului;
- evaluarea corectitudinii proiectării controlului;
- determinarea, prin testare, a eficienţei controalelor;
- raportarea cu privire la evaluările controlului intern şi discutarea măsurilor de corectare necesare.

SAI este interesată să asigure existenţa unor compartimente puternice de control acolo unde este nevoie. Aceste compartimente de audit constituie un element important al controlului intern, deoarece asigură un mijloc continuu de îmbunătăţire a activităţilor instituţiei. În unele ţări însă compartimentele de control pot să nu fie independente, pot fi slabe sau inexistente. În astfel de cazuri, SAI trebuie să ofere, când este posibil, asistenţă şi îndrumare pentru înfiinţarea şi dezvoltarea unor astfel de capacităţi şi să asigure independenţa activităţilor auditorului intern. Această asistenţă poate include detaşarea sau împrumutarea de personal, ţinerea de conferinţe, furnizarea de materiale de instruire şi dezvoltarea de metodologii şi programe de lucru. Acest lucru trebuie făcut fără ameninţarea independenţei auditorului extern al SAI.

Scanned with OKEN Scanner

Instituţia Supremă de Audit trebuie să menţină relaţii bune de lucru cu compartimentele de audit intern pentru împărtăşirea experienţei şi cunoştinţelor şi pentru completarea activităţilor comune. Includerea observaţiilor auditului intern şi recunoaşterea contribuţiei acestuia la raportul de audit extern pot dezvolta aceste relaţii. SAI trebuie să elaboreze proceduri de evaluare a activităţii compartimentului de audit intern pentru a stabili în ce măsură se poate baza pe ea. Un compartiment puternic de audit intern poate reduce activitatea de audit a SAI şi evita paralelismele inutile din activitate. SAI trebuie să-şi asigure accesul la rapoartele de audit intern, documentele de lucru aferente şi informaţiile privind soluţionările de audit.

SAI va juca, de asemenea, un rol conducător pentru restul sectorului public prin stabilirea propriului document de control intern al organizaţiei, într-o manieră ce cuprinde principii stabilite în aceste linii directoare.

Nu numai SAI-urile, ci şi auditorii externi joacă un rol important în îndeplinirea obiectivelor de control intern şi, în particular, în „îndeplinirea obligaţiilor privind răspunderea" şi „protejarea resurselor". Aceasta deoarece auditul extern al rapoartelor financiare şi informaţiile sunt în totalitate pentru răspundere şi bună guvernare. Auditurile externe sunt încă un mecanism primar pe care acţionarii externi îl utilizează pentru a analiza performanţa, împreună cu informaţiile non financiare.

Legiuitori şi reglementatori

Legislaţia poate asigura o înţelegere comună a definiţiei controlului intern şi a obiectivelor care trebuie atinse. Ea poate, de asemenea, prevedea politica pe care factorii interesaţi interni şi externi trebuie să o urmeze în îndeplinirea rolurilor şi responsabilităţilor ce le revin în controlul intern.

Scanned with OKEN Scanner

Îndeplinirea obligaţiilor privind răspunderea. Exemplul (1): Un departament care este responsabil pentru managementul transportului în siguranţă pe apă şi pe mare a fost organizat pe diverse departamente de servicii responsabile cu pilotarea, amplasarea geamandurilor, controlul calităţii apelor, promovarea folosirii căilor pe apă, investiţii în infrastructură şi menţinerea acesteia (poduri, diguri, canale, ecluze).

Mediul de control	Evaluarea riscului	Activităţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Pentru fiecare dintre departamentele de servicii este numit un manager operaţional care raportează directorului general al departamentului. Managerii operationali au abilitățile corespunzătoare și autoritatea de a lua anumite decizii. Toți aceștia trebuie să semneze un cod al bunei conduite.	Posibilele riscuri care pot apărea sunt: coliziunea vaselor, deversarea deşeurilor toxice sau a combustibilului, incendierea digurilor. În cazul în care acestea au legătură cu neglijenţa statului, ei ar putea avea de a face cu o responsabilitate enormă.	Activităţile de control care pot fi organizate sunt: pilotarea vaselor de către piloţi competenţi, amplasarea geamandurilor, a farurilor şi a marcajelor, controlul vizual aerian, luarea de probe de apă.	Informarea şi comunicarea privind această situaţie pot fi: raportarea coliziunilor pentru a avertiza alte nave, informarea asupra condiţiilor meteorologice şi publicarea numelor celor care realizează poluarea, sancţiunile pe care trebuie să le suporte şi acţiunile de remediere asumate.	Urmărirea numărului de coliziuni, încălcarea standardelor ecologice, rezultate ale analizei probelor de apă şi ale comparaţiei cu alte ţări şi cu date istorice pot sprijini monitorizarea eficacităţii şi eficienţei pilotării navelor, plasarea geamandurilor, inspecţia şi probele de apă.

Scanned with OKEN Scanner

Îndeplinirea obligaţiilor privind răspunderea. Exemplul (2): Directorul departamentului de sport a stipulat anul trecut ca obiectiv creşterea cu 15% a practicării sporturilor în anii următori.

Mediul de control	Evaluarea riscului	Activităţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Datorită bunei reputaţii a directorului, comitetul executiv a avut încredere în acesta şi nu au urmat formalităţile obişnuite de a verifica progresele făcute de manager. Exemplul de mai sus nu este un model de bună practică.	Nespecificând obiectivele, apare riscul de a nu le atinge. De asemenea, există pericolul ca raportarea să nu fie făcută la timp, astfel încât managerul vrea să aştepte acest raport până în momentul în care poate raporta că a realizat obiectivul cu 15% creştere. Mai mult decât atât, nu a fost dezvăluită modalitatea de creştere cu 15%, astfel încât managerul poate afirma că numărul oamenilor care practică sportul a crescut sau numărul de ore în care oamenii practică sportul sau chiar numărul centrelor sportive sau al cluburilor sportive a crescut cu 15%.	Acest risc poate fi redus prin stabilirea unor linii adecvate de raportare şi un model de raportare care defineşte informaţiile care ar trebui furnizate.	Acest raport ar trebui transmis la timp şi conform modelului specificat. Trebuie menţionate obiectivele creşterii economice, cum sunt ele măsurate şi de ce sunt măsurate astfel. Toate informaţiile primite trebuie să fie disponibile.	Verificarea dacă raportul este sau nu satisfăcător, ce informaţie este adusă şi ce informaţie lipseşte, pot fi forme de monitorizare.

Scanned with OKEN Scanner

Conformitatea cu legile şi regulamentele aplicabile. Exemplu: Ministrul Apărării doreşte să achiziţioneze noi avioane de luptă prin intermediul unui contract public şi publică toate precizările şi procedurile pentru această licitaţie guvernamentală. Ofertele primite nu sunt deschise până la încheierea perioadei de ofertare. La acel moment, toate ofertele sunt deschise în prezenţa directorilor responsabili şi a unor oficiali. Numai aceste oferte vor fi investigate şi comparate şi se va decide care dintre ele este cea mai bună.

Mediul de control	Evaluarea riscului	Activităţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Echipa care va realiza aceste proceduri este compusă din oameni competenţi care au semnat un document privitor la faptul că nu au nicio implicare financiară sau relaţională cu niciunul dintre ofertanţi. Directorii responsabili şi funcţionarii au semnat, de asemenea, acest document.	Unul dintre riscurile legate de ofertele de licitaţie de stat şi de contractele publice îl constituie afacerile interioare. Unul din ofertanţi poate avea o cunoaştere prealabilă a ofertelor celorlalţi ofertanţi şi poate face, cu ajutorul acestei informaţii, o ofertă cu care să câştige licitaţia, dar care poate să nu fie cea mai bună alegere. Un alt risc îl constituie alegerea unui ofertant nepotrivit, acest aspect poate duce la încheierea unui nou contract, deoarece celălalt ofertant nu a întrunit condiţiile solicitate. Sunt posibile reclamaţii din partea altor ofertanţi care se simt ei înşişi nedreptăţiţi.	În scopul reducerii riscurilor ar trebui stabilite proceduri aplicate în conformitate cu toate legile şi regulamentele corespunzătoare referitoare la contractele publice.	Procedurile legate de publicarea tuturor precizărilor/clauzelor pentru această licitaţie de stat, evaluarea ofertelor primite şi anunţarea ofertantului selectat ar trebui însoţite de justificări în scris, detaliind toate acţiunile care trebuie luate. La evaluarea ofertelor, ar trebui precizate în scris toate motivele pentru care o ofertă a fost sau nu aleasă.	Auditul intern poate analiza dosarele şi poate urmări reclamaţiile.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiuni ordonate/sistematice, etice, economice, eficiente şi eficace. Exemplul (1): Departamentul de cultură doreşte să-i stimuleze pe oameni să viziteze mai multe muzee. Pentru a realiza acest lucru, se propune construirea de noi muzee, acordarea fiecărui cetăţean a unui carnet cultural şi micşorarea preţului la bilete. Pentru a fi economică, eficace şi eficientă, conducerea trebuie să ia în considerație şi să evalueze dacă obiectivele astfel formulate pot fi atinse prin propunerile făcute şi care este bugetul pentru fiecare dintre aceste propuneri.

Mediul de control	Evaluarea riscului	Activităţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Departamentul de cultură trebuie să se asigure că structura organizaţiei sale este potrivită pentru a susține supravegherea proiectării şi construirii sediilor noi, precum şi planificarea şi funcţionarea unor muzee noi.	Faptul că nu creşte numărul vizitelor la muzee este unul dintre posibilele riscuri. De asemenea, există riscul ca unele dintre propuneri să eşueze şi este posibilă o depăşire a bugetului. De exemplu, dacă scade preţul biletului, aceasta nu înseamnă creşterea vizitelor la muzeu, acest aspect putând duce la scăderea încasărilor/veniturilor guvernului. În plus, construirea unor noi muzee fără o planificare adecvată şi fără luarea în considerație a cerințelor de iluminat, de temperatură şi de securitate poate duce la ajustări costisitoare în timpul sau după efectuarea construcţiei.	Activităţile de control referitoare la riscurile menţionate anterior pot reprezenta un control bugetar care efectuează comparația între cheltuielile efective şi bugetul prevăzut, observaţii asupra progresului în efectuarea construcţiei şi justificările necesare pentru efectuarea cheltuielilor bugetare suplimentare.	Informarea şi comunicarea referitoare la acest exemplu pot consta în documentarea întâlnirilor cu arhitecţii, cu pompierii (pentru reglementările privind siguranța), artiştii şi alţii. Pot, de asemenea, consta în diferite rapoarte referitoare la urmărirea bugetului şi al progresului lucrărilor de construcţie.	Analiza justificărilor în privința depăşirii bugetului şi a costului dobânzii aferente datorate întârzierilor lucrărilor sau a efectuării plăților reprezintă o parte a monitorizării.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiuni ordonate/sistematice, etice, economice, eficiente şi eficace. Exemplul (2): Guvernul vrea să dezvolte agricultura şi îmbunătăţirea calităţii vieţii în provincie. Sunt furnizate fonduri pentru a subvenţiona construcţia de irigaţii şi sondări pentru fântâni.

Mediul de control	Evaluarea riscului	Activitaţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Guvernul trebuie să se asigure că deţine un departament potrivit pentru a pune în practică şi a conduce operaţiunile subvenţionate şi pentru a crea tonul pentru încadrarea în timp şi finalizarea eficientă a acestui proiect.	Riscurile implicate sunt cele privind asociaţiile fără scrupule, calificate pentru subvenţii, dar care nu folosesc banii pentru ceea ce s-a intenţionat.	Activităţile de control pot fi: -Verificarea calificării asociaţiilor care solicită subvenţiile. -Verificarea progresului şi analizarea rapoartelor asupra activităţii de construcţii. -Verificarea cheltuielilor asociaţiilor prin revizuirea facturilor şi întârzierea plăţilor până când aceste analize se finalizează.	Rapoartele de progres detaliază costurile şi numărul fântânilor săpate, precum şi numărul hectarelor irigate. Se solicită copii după facturi, ca justificare pentru cheltuielile subvenţionate.	Monitorizarea poate consta în urmărirea săpării fântânilor, în construirea irigaţiilor şi în compararea cu alte proiecte similare. De asemenea, poate fi luată în consideraţie şi o urmărire a procedurilor de irigare a pământului.

Scanned with OKEN Scanner

Protejarea resurselor împotriva pierderilor. Exemplul (1): Ministerul Apărării deţine anumite depozite militare şi de combustibil. Conducerea armatei foloseşte aceste bunuri numai în scop militar şi nu personal.

Mediul de control (infrastructura)	Evaluarea riscului	Activităţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Politicile bune privind capitalul uman ar putea fi eficiente în recrutarea şi menţinerea personalului potrivit care să opereze în astfel de depozite.	Există riscul ca oamenii să încerce să fure arme pentru a le folosi în scopuri neadecvate sau pentru a le vinde. De asemenea, bunuri precum combustibilii pot fi vulnerabile la furturi.	Activităţile de control care se ocupă cu aceste riscuri pot fi amplasarea de garduri şi ziduri în jurul depozitelor şi al depourilor sau plasarea unor gărzi înarmate cu câini la intrare. Verificarea regulată a înregistrărilor de stoc şi existenţa unei proceduri care să stipuleze că proviziile pot fi date doar cu aprobarea conducerii superioare, poate fi, de asemenea, de ajutor în protejarea bunurilor.	Raportarea gardurilor stricate şi a diferenţelor observate în timpul primirii stocului, aprobările privind procedurile de aprovizionare pot constitui informarea şi comunicarea care implică acest obiectiv.	Monitorizarea poate consta în inspectarea gardului, primirea de stocuri care nu au fost anunţate, urmărirea deplasărilor de stoc sau chiar un test secret al securităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Protejarea resurselor. Exemplul (2): Cantităţi importante de informaţii sensibile sunt stocate în format electronic într-o agenţie a Ministerului de Justiţie. Importanţa controalelor IT este neglijată şi frecvent au loc numeroase deficienţe.

Mediul de control	Evaluarea riscului	Activităţile de control	Informarea şi comunicarea	Monitorizarea
Managementul trebuie să promoveze un comportament şi o competenţă corespunzătoare referitoare la componenta IT şi să stabilească o instruire adecvată în acest domeniu. Politicile de resurse umane joacă, de asemenea, un rol în stabilirea unui mediu de control pozitiv pentru probleme de IT.	La nivelul controalelor generale, agenţia: -nu a limitat accesul utilizatorilor numai pentru ceea ce este necesar în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu; -nu a dezvoltat un sistem software de control adecvat, pentru protejarea programelor şi a informaţiilor sensibile; -nu a documentat schimbările/modificările soft-ului; -nu a separat sarcinile incompatibile; -nu a protejat reţeaua faţă de traficul neautorizat. La nivelul controalelor de aplicaţii, agenţia nu a menţinut accesul autorizat (Acesta nu este un exemplu de bună practică!)	Agenţia poate: -implementa parole şi controale fizice de acces (semne de identitate, alarme, încuietori); -limita accesul la mediul de producţie; -utiliza unele parole de audit pentru a înregistra accesul şi comenzile în vederea detectării violărilor de securitate; -să deţină un plan de recuperare în caz de dezastre pentru a asigura disponibilitatea resurselor critice şi facilitatea continuării operaţiilor; -să deţină dispozitive firewall şi să monitorizeze activitatea web server-ului în scopul securizării reţelei de trafic.	Procedurile de control IT trebuie să fie disponibile, iar schimbările de software trebuie documentate înainte ca software-ul să funcţioneze. Politicile şi fişa postului ce susţin principiile de separare a atribuţiilor/obligaţiilor trebuie dezvoltate. Parolele de acces trebuie raportate şi analizate periodic.	Derularea unui audit IT cu un exerciţiu de simulare a unui dezastru şi monitorizarea activităţii web server-ului pot fi parte a monitorizării mediului IT.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Acest glosar intenţionează să asigure o înţelegere comună a principalilor termeni folosiţi în Liniile directoare, în legătură cu definiţiile şi practicile controlului intern. În plus, am introdus în acest document unele definiţii faţă de cele existente, provenite din diferite surse.

Codul etic şi standardele de audit, INTOSAI, 2001 (INTOSAI – Standarde de audit).

Control intern – Cadru Integrat, COSO, 1992 (COSO 1992).

Glosar, Oficiul pentru publicaţii oficiale al Comunităţii Europene, P. Everard şi D. Wolter, 1989.

Servicii de audit şi de asigurare, o abordare integrată, A. A. Arens, R. J. Elder şi M. S. Beasley, Prentice Hall ediţie internaţională, ediţia a noua, 2003 (Arens, Elder & Beasley)

"Managementul riscului întreprinderii", COSO, 2003 (COSO ERM).

Manual de auditare internaţională, asigurare şi declaraţii etice, IFAC, 2003 (IFAC).

Transparenţa internaţională, Surse 2000.

XVI INCOSAI, Montevideo, Uruguay, 1998, Documentul principal Tema 1A (Prevenirea şi detectarea corupţiei şi a fraudei), Februarie 1997 (XVI INCOSAI, Uruguay, 1998).

Cadrul pentru Practici Profesionale, Institutul Auditorilor Interni (IIA)

Accesul logic

Actul de a dobândi acces la datele din calculator. Accesul poate fi limitat la "numai citire", dar mai multe drepturi de acces extinse includ abilitatea de modificare a datelor, de creare de noi înregistrări şi ştergerea înregistrărilor existente (vezi de asemenea, accesul fizic).

Aplicaţia

Programul computerizat construit să ajute oamenii în realizarea unui anumit tip de activitate, incluzând funcţiile specifice cum ar fi statul de plată, gestiunea stocurilor, contabilitate şi sprijin în îndeplinirea sarcinilor. În funcţie de lucrul pentru care este construit, o aplicaţie poate prelucra un text, numere, grafice sau o combinaţie a acestor elemente.

Audit

Analiza activităţilor şi operaţiunilor unei entităţi pentru asigurarea că acestea sunt realizate sau că funcţionează în concordanţă cu obiectivele, bugetul, regulile şi standardele. Scopul acestei analize este de a identifica, la intervale periodice de timp, deviaţiile care pot solicita acţiuni de corectare.

Activitatea de control

Activităţile de control sunt politicile şi procedurile stabilite să identifice/abordeze riscurile şi să îndeplinească obiectivele entităţii. Procedurile pe care o organizaţie le aplică pentru tratarea riscului, sunt denumite activităţi de control intern. Activităţile de control intern sunt un răspuns la risc în sensul că sunt proiectate să conţină incertitudinea rezultatelor ce au fost identificate.

Auditul intern

• calea funcţională prin care conducerea unei entităţi primeşte o asigurare din surse interne că procesul pentru care sunt răspunzători operează într-o manieră care va minimiza probabilitatea apariţiei fraudei, erorilor, sau a ineficienţei şi practicilor neeconomice. Are multe din caracteristicile auditului extern, dar poate îndeplini corespunzător directivele nivelului de conducere căruia îi raportează (INTOSAI – Standarde de audit);

• o asigurare independentă, obiectivă şi o activitate de consultanţă proiectată să adauge valoare şi să îmbunătăţească operaţiunile organizaţiei. Ajută la îndeplinirea obiectivelor organizaţiei prin introducerea unor abordări sistematice şi disciplinate pentru a evalua şi îmbunătăţi eficacitatea gestionării riscului şi a procesului de control şi guvernare (IIA);

• auditarea internă este o activitate de evaluare stabilită în cadrul unei entităţi ca un serviciu pentru organizaţie. Funcţiile includ printre altele examinarea, evaluarea şi monitorizarea competenţei şi eficacităţii sistemului de control şi al celui contabil (IFAC).

Auditorul(ii) intern(i)

Examinează şi contribuie la continuarea eficacităţii sistemului de control intern prin evaluările şi recomandările lor, dar nu au principala responsabilitate pentru proiectarea, implementarea, întreţinerea şi documentarea acestuia.

Audit extern

Auditul derulat de către un organism extern şi independent faţă de cei auditaţi, scopul fiind acela de a furniza o opinie asupra unui raport, asupra conturilor şi declaraţiilor financiare, asupra regularităţii şi legalităţii operaţiunilor şi/sau managementului financiar.

Abuzul de autoritate al conducerii

Respingerea de către conducere a politicilor recomandate sau a procedurilor în scopuri ilegitime cu intenţia câştigului personal sau a unei prezentări exagerate a situaţiei financiare a unei entităţi sau respectarea statutului (acest termen este în opoziţie cu Intervenţia conducerii) (COSO 1992).

Accesul fizic

În controlul accesului, dobândirea accesului la zone fizice şi entităţi (vezi accesul logic)

Asigurarea rezonabilă/acceptabilă

• Echivalează cu un nivel satisfăcător de încredere având în vedere criteriile date de costuri, beneficii şi risc.

• Controlul intern, indiferent de cât de bine a fost realizat şi pus în funcţiune, nu poate garanta îndeplinirea obiectivelor entităţii. Acest lucru se întâmplă din cauza limitărilor inerente în toate sistemele de control intern (COSO 1992).

Bugetul

Expresia financiară cantitativă a unui program de măsuri planificate pe o perioada de timp dată. Bugetul este proiectat cu o viziune asupra operaţiunilor planificate în viitor şi cu verificări efectuate asupra rezultatelor obţinute.

Control

• 1. Un substantiv utilizat ca subiect, de ex., existenţa unui control – o politică sau procedură care fac parte din controlul intern. Un control poate exista în cadrul uneia din cele cinci componente. 2. Un substantiv utilizat ca şi complement, de ex., a efectua un control – rezultatul politicilor şi procedurilor create pentru a controla; acest rezultat poate fi sau nu un control intern eficient. 3. Un verb, de ex., a controla – a regla; a stabili sau a implementa o politică care influenţează controlul (COSO 1992).

• Orice acţiune luată de către conducere, comitet director şi alte părţi interesate pentru gestionarea riscului şi creşterea probabilităţii că obiectivele stabilite şi scopurile vor fi îndeplinite. Conducerea planifică, organizează şi dirijează derularea unor acţiuni suficiente pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele şi scopurile vor fi atinse (IIA).

Control de acces

În tehnologia informaţiei, controalele proiectate pentru a proteja resursele împotriva modificărilor neautorizate, a pierderilor sau a dezvăluirilor/divulgărilor neautorizate.

Controale de aplicaţie

• Structura, politicile şi procedurile aplicate pentru a separa sistemele de aplicaţie individuală şi destinate să acopere procesarea datelor în cadrul aplicaţiilor software specifice.

• Procedurile programate în aplicaţiile software şi manualele de proceduri aferente, construite să sprijine asigurarea completării şi acurateţei informaţiilor procesate. Exemplele includ editarea de verificări computerizate şi manuale de proceduri ale intrărilor de informaţii, verificări numerice succesive şi manuale de proceduri pentru urmărirea elementelor listate în rapoartele de excepţie (COSO 1992).

Comisia de Audit

O comisie a comitetului director al cărui rol se concentrează pe aspectele de raportare financiară şi pe procesul de gestionare a riscului financiar şi gestionarea afacerii, cât şi pe concordanţa cu cerinţele legale aplicabile, etice şi reglementările cele mai relevante. Comisia de Audit asistă conducerea cu privire la supravegherea a) integrităţii declaraţiilor financiare ale entităţii, (b) conformităţii cu cerinţele legale şi reglementările, (c) independenţa şi competenţele independente ale auditorilor, (d) îndeplinirea/exercitarea funcţiei de audit intern a entităţii şi indepedenţa auditorilor şi (e) recompensarea directorilor societăţii/companiei (în lipsa unui comitet de remunerare).

Controlul bugetar

Controlul prin care o autoritate care a acordat alocaţii bugetare unei entităţi se asigură că acest buget a fost implementat în concordanţă cu estimările, autorizările şi reglementările respective.

Scanned with OKEN Scanner

Complicitate (Înţelegere secretă)
Un efort unit printre angajaţi pentru a înşela o afacere efectuată în numerar, un inventar sau alte bunuri materiale (Arens, Elder & Beasley)

Conformitate
• A fi în concordanţă cu legile şi reglementările aplicabile unei entităţi (COSO 1992).
• Conformitate şi aderenţă la politici, planuri, proceduri, legi, reglementări, contracte sau alte cerinţe (IIA).

Componentă a controlului intern
Unul dintre cele cinci elemente ale controlului intern. Componentele controlului intern sunt mediul de control intern, evaluarea riscului, activităţile de control, informarea şi comunicarea şi monitorizarea (COSO 1992).

Controale computerizate
1. Controale derulate de computer, cum ar fi controalele programate ale software-ului (opuse controalelor manuale). 2. Controale asupra procesării informaţiilor computerizate, compuse din controale generale şi controale de aplicaţie (atât cele programate, cât şi cele manuale) (COSO 1992).

Corupţia
Orice formă de utilizare a autorităţii publice care nu este etică, în scopul obţinerii unor avantaje personale sau private (XVI INCOSAI, Uruguay, 1998).
Abuzul de putere încredinţată în beneficiul privat (Transparency International).

COSO
Comitetul Organizaţiilor de Sponsorizare ale Comisiei Treadway, un grup format din câteva organizaţii contabile. În 1992 a publicat un studiu important de control intern, intitulat Control Intern – Cadru Integrat. Studiul se referă adesea la Raportul COSO.

Controale generale
• Controalele generale reprezintă structura, politicile şi procedurile aplicate tuturor sau unui segment larg al sistemului informatic al unei entităţi şi contribuie la asigurarea/garantarea funcţionării corecte a sistemului. Ele creează mediul în care operează sistemele de aplicaţii şi controalele.
• Politicile şi procedurile care sprijină asigurarea continuităţii operaţiilor corespunzătoare ale sistemului informaţional computerizat. Ele includ controale ale conducerii tehnologiei informaţiei, ale infrastructurii tehnologiei informaţiilor, managementul securităţii şi achiziţiile de software, dezvoltare şi întreţinere. Controalele generale sprijină funcţionarea aplicaţiilor de control programate. Alţi termeni folosiţi uneori pentru descrierea controalelor generale sunt controalele generale computerizate şi controalele tehnologiei informaţiilor (COSO ERM).

Control intern
Controlul intern este un proces integral realizat de către conducerea şi personalul unei entităţi şi are drept scop identificarea/abordarea riscurilor şi furnizarea unei asigurări rezonabile că în exercitarea misiunii entităţii sunt realizate următoarele obiective generale: executarea de activităţi sistematice, etice, economice şi eficace; îndeplinirea obligaţiilor de răspundere; protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor şi pagubelor.

Corpuri/organisme legiuitoare
Autoritatea ce stabileşte legislaţia unei ţări, de exemplu Parlamentul (INTOSAI – Standarde de audit)

Calculator mainframe (central)
Un calculator de mare performanţă, creat pentru sarcinile de lucru cele mai dificile. Calculatoarele mainframe sunt de multe ori conectate în comun la utilizatori multipli, conectaţi la calculator prin terminale.

Controlul de detectare
Un control proiectat să descopere un eveniment sau un rezultat neintenţionat (în contrast cu un control preventiv) (COSO 1992).

Comenzi manuale
Controale/comenzi efectuate manual, nu de către calculator (opuse controalelor computerizate) (COSO 1992)

Control preventiv
Un control proiectat să evite evenimentele sau rezultatele neintenţionate (opus controlului de detectare) (COSO 1992).

Scanned with OKEN Scanner

Ciclul/procesul evaluării riscului

Un proces continuu, iterativ, de identificare şi analiză a modificării condiţiilor, oportunităţilor şi riscurilor şi care duce la luarea măsurilor necesare. În particular, schimbarea controlului intern pentru a aborda riscul modificat. Profilurile riscului şi controalele corespunzătoare trebuie revizuite în mod regulat şi reconsiderate pentru a avea asigurarea că profilul riscului continuă să fie valabil şi că răspunsul la risc rămâne în mod corespunzător direcţionat şi proporţionat şi controalele stabilite sunt eficiente la schimbarea riscului în timp.

Datele

Faptele şi informaţiile care pot fi comunicate şi procesate.

Deficienţa

O percepere potenţială sau reală a unei deficienţe de control intern sau o oportunitate de întărire a controlului intern pentru a furniza o probabilitate mai mare a faptului că obiectivele entităţii sunt îndeplinite (COSO 1992).

Documentare

Documentarea structurii de control intern reprezintă dovezile materiale şi dovezile scrise ale componentelor procesului de control intern, inclusiv identificarea structurii, politicii organizaţiei şi categoriile sale operative, obiectivele şi activităţile sale corespunzătoare. Acestea ar trebui să apară în documente, cum ar fi directivele managementului, politicile administrative, manualele de proceduri şi manualele de contabilitate.

Datele de intrare

Orice informaţie care intră într-un computer sau procesul de intrare a datelor într-un computer.

Dorinţă/apetit/înclinaţie spre risc

Suma riscurilor la care o entitate este pregătită să fie expusă înainte ca ea să judece acţiunile necesare.

O gamă largă de riscuri pe care o companie sau o altă entitate doreşte să o accepte ca urmare a misiunii sau a viziunii sale (COSO ERM).

Economic

Fără pierdere/risipă sau extravaganţă. Aceasta înseamnă a da suma corespunzătoare de resurse, de calitate corespunzătoare, furnizată la timpul şi locul potrivit, la preţurile cele mai scăzute.

Economie

• Minimizarea costurilor resurselor folosite pentru o activitate, având în vedere calitatea corespunzătoare (INTOSAI – Standarde de audit).

• Achiziţii la timpul potrivit la cele mai scăzute preţuri ale resurselor financiare, umane şi materiale ce sunt potrivite atât din punct de vedere cantitativ, cât şi calitativ.

Editările

Controale programate construite în stadiul iniţial al procesării datelor de intrare pentru identificarea câmpurilor cu date eronate. De exemplu, caracterele alfanumerice care intră în câmpurile numerice pot fi respinse de această comandă. Comenzile de editare programate pot fi, de asemenea, aplicate, de exemplu, atunci când datele de tranzacţionare intră în ciclul de procesare al altei aplicaţii.

Eficace

Se referă la îndeplinirea obiectivelor sau la măsura în care rezultatele unei activităţi ating obiectivul sau efectul dorit al acelei activităţi.

Eficacitatea

• Măsura/proporţia în care obiectivele sunt atinse şi relaţia dintre impactul intenţionat şi cel real al unei activităţi (INTOSAI – Standarde de audit).

• Măsura în care obiectivele stabilite au fost atinse într-o expresie cost-eficacitate.

Eficient

Se referă la relaţia dintre resursele utilizate şi rezultatele produse pentru atingerea obiectivelor. Aceasta înseamnă că minimum de resurse intrate sunt utilizate pentru atingerea unui rezultat cu cantitate şi calitate solicitată.

Eficienţă

• Relaţia dintre rezultate, în termen de bunuri, servicii sau alte rezultate şi resursele utilizate pentru a le produce (INTOSAI – Standarde de audit).

Scanned with OKEN Scanner

• Folosirea resurselor financiare, umane şi materiale, astfel încât să se maximizeze rezultatele la o sumă de resurse date sau să se minimizeze intrările pentru o cantitate şi calitate dată a rezultatelor.

Entitate

O organizaţie de orice mărime constituită pentru un scop anume. O entitate, de exemplu, poate fi o companie, organizaţie nonprofit, corp guvernamental sau instituţie academică. Alţi termeni folosiţi ca sinonime includ organizaţia şi întreprinderea (COSO 1992).

Etic

Se referă la principii morale.

Evaluarea riscului

Este un proces de identificare şi analiză a riscurilor relevante faţă de îndeplinirea obiectivelor entităţii şi determinarea acţiunii corespunzătoare.

Evaluarea/aprecierea riscului

Înseamnă estimarea semnificaţiei riscului şi evaluarea probabilităţii apariţiei riscului.

Folosirea calculatorului de către utilizatorul final

Se referă la utilizarea unui sistem de prelucrare a datelor necentralizate (de exemplu, departamentul non-IT) folosind proceduri automate dezvoltate de către utilizatorii finali, în general cu ajutorul pachetelor software (exemplu: foaie de calcul tabelar şi bază de date). Procesarea efectuată de către utilizatorul final poate fi sofisticată şi devine o sursă extrem de importantă în managementul informaţiei.

Fraudă

O interacţiune ilegală între două entităţi, unde o parte înşală, în mod intenţionat, pe cealaltă prin falsă reprezentare, în scopul obţinerii ilicite şi nedrepte de avantaje. Include acte de înşelăciune, tăinuire sau încălcarea încrederii, care sunt folosite pentru a beneficia de avantaj nedrept sau necinstit (XVI INCOSAI, Uruguay, 1998).

Instituţia de audit

Organism public care, oricum ar fi desemnat, compus sau organizat, desfăşoară obligaţii de audit extern în concordanţă cu legea.

Independenţa

• Libertatea dată unui organism de audit şi auditorilor săi de a acţiona în conformitate cu competenţele de audit atribuite acestora fără niciun amestec din afară.

• Libertatea unui SAI în auditarea problemelor în concordanţă cu mandatul de audit fără niciun fel de directive şi interferenţe din exterior.(INTOSAI – Standarde de audit).

• Libertatea faţă de condiţiile care ameninţă obiectivitatea sau apariţia obiectivităţii. Asemenea ameninţări asupra obiectivităţii trebuie gestionate de către fiecare auditor, la nivel funcţional şi organizatoric.(IIA)

•Abilitatea auditorului de a menţine un punct de vedere imparţial în desfăşurarea activităţii sale profesionale (independenţa în fapt) (Arens, Elder & Beasley).

•Abilitatea auditorilor de a întreţine un punct de vedere imparţial în ochii celorlalţi (independenţa în aparenţă) (Arens, Elder & Beasley).

Institutul Auditorilor Interni (IIA)

IIA este o organizaţie ce stabileşte standardele etice şi practice, furnizează educaţie şi încurajează profesionalismul pentru membrii săi.

Integritatea

Calitatea de a avea principii morale solide; verticalitate, onestitate, şi sinceritate; dorinţa de a face bine, de a profesa şi de a trăi conform unui set de valori şi speranţe (COSO 1992).

Intervenţia managementului

Acţiunea conducerii de a anula/respinge desfăşurarea politicilor sau a procedurilor recomandate, în scopuri legitime; intervenţia conducerii este, de obicei, necesară atunci când se are de-a face cu tranzacţii nerepetabile şi care nu sunt standard sau cu evenimente care altfel ar trebui abordate în mod inadecvat de către sistem (acest termen contrastează cu abuzul de autoritate al conducerii) (COSO 1992).

Scanned with OKEN Scanner

Ieşirile

În tehnologia informaţiei datele/informaţiile realizate prin procesare de către computer, cum ar fi reprezentările grafice pe un hard copy terminal.

Instituţii Supreme de Audit (SAI)

O instituţie publică a unui stat care, oricum ar fi construit, constituit sau organizat, exercită, în baza legii, cea mai înaltă funcţie de audit în stat (Standarde de audit INTOSAI & IFAC).

Întreţinerea continuităţii controlului

Acest tip de control implică asigurarea faptului că, atunci când apar evenimente neaşteptate, operaţiile importante continuă fără întreruperi sau sunt reluate, iar informaţiile principale şi importante sunt protejate.

În ordine

Înseamnă într-un mod bine organizat sau metodic.

Limitări inerente

Acele limitări ale sistemului de control intern. Limitările sunt în legătură cu limitele raţionamentului uman; constrângerile legate de resurse şi necesitatea de a lua în consideraţie costul controalelor în raport cu beneficiile aşteptate; în realitate pot apărea colapsul şi posibilitatea ca managementul să facă înţelegeri secrete (COSO 1992).

Management

Cuprinde funcţionari şi alte persoane care deţin, de asemenea, funcţii de conducere. Managementul include comitetul de conducere şi comitetul/comisia de audit numai în acele cazuri în care exercită asemenea funcţii (IFAC)

Mediul de control

Mediul de control stabileşte tonul unei organizaţii, influenţând conştiinciozitatea controlului din partea angajaţilor. Este baza tuturor celorlalte componente ale controlului intern, asigurând disciplină şi structură.

Monitorizarea

Monitorizarea este o componentă a controlului intern şi este procesul ce evaluează calitatea funcţionării sistemului de control intern în timp.

Organizaţia Internaţională a Instituţiilor Supreme de Audit (INTOSAI)

INTOSAI este o organizaţie profesională a Instituţiilor Supreme de Audit (SAI) din ţările care aparţin Organizaţiilor Naţiunilor Unite sau agenţiilor lor specilizate. SAI-urile joacă un rol major în auditarea conturilor guvernamentale şi a operaţiunilor, precum şi în promovarea performanţei şi a răspunderii în guvernele lor. INTOSAI a fost înfiinţată în anul 1953 şi s-a dezvoltat de la cele 34 de ţări câte au fost iniţial, la peste 170 de SAI-uri în prezent.

Nesiguranţa

Incapacitatea de a şti în prealabil şansa precisă sau impactul evenimentelor viitoare.(COSO ERM)

Obiectivitatea

O atitudine imparţială ce permite SAI-urilor, auditorilor interni şi externi să exercite angajamente într-o astfel de manieră, încât ei au o credinţă onestă în rezultatul muncii lor şi nu sunt făcute compromisuri semnificative de calitate. Obiectivitatea solicită auditorului să nu subordoneze raţionamentul propriu pe probleme de audit gândirii altora.

Operaţiunile

- Folosit cu "obiective" sau "control" are legătură cu eficacitatea şi eficienţa activităţilor unei entităţi, incluzând ţintele performanţei şi a profitabilităţii şi protejarea resurselor (COSO 1992).
- Funcţiile, procesele şi activităţile prin care obiectivele entităţii sunt atinse.

Plan/proiect (Design)

1. Scop. Aşa cum este folosit în definiţie, controlul intern intenţionează să furnizeze o asigurare rezonabilă că obiectivele au fost atinse; când intenţia este realizată, sistemul poate fi considerat eficient.
2. Plan. Modul în care un sistem se consideră că funcţionează, în contrast cu modul în care el funcţionează în realitate (COSO 1992).

Scanned with OKEN Scanner

Părţile interesate
Părţile care sunt afectate de entitate, cum ar fi acţionarii, comunităţile în care funcţionează entităţile, angajaţii, clienţii şi furnizorii (COSO ERM).

Procesul conducerii
Seriile de acţiuni luate de conducere pentru a face să funcţioneze o entitate. Controlul intern este o parte a procesului de conducere şi este integrat în acesta (COSO 1992)

Politica
Ordinele conducerii privind măsurile care trebuie luate pentru a realiza controlul. Politica serveşte ca bază pentru proceduri în ceea ce priveşte implementarea acestora (COSO 1992)

Procedura
O acţiune care implementează o politică (COSO 1992)

Procesarea
În tehnologia informaţiilor, execuţia instrucţiilor programului de către unitatea de procesare a computerului central.

Profilul riscului
O privire generală sau o matrice a riscurilor importante cu care are de-a face o entitate sau o subunitate ce cuprinde un nivel de impact (ridicat, mediu şi scăzut), înainte ca evenimentul să se producă.

Program de securitate
Un program vast al organizaţiei pentru o planificare şi conducere sigură ce formează fundaţia structurii de control de securitate a organizaţiei şi care reflectă angajamentul conducerii superioare faţă de identificarea/abordarea riscurilor de securitate. Programul trebuie să stabilească un cadru şi un ciclu continuu de activitate pentru evaluarea riscurilor, dezvoltând şi implementând proceduri de securitate eficiente şi monitorizarea eficacităţii acestor proceduri.

Răspunderea
• Procesul prin care organismele de servicii publice şi cele individuale din cadrul lor sunt făcute responsabile pentru deciziile şi acţiunile lor, inclusiv pentru administrarea fondurilor publice şi pentru toate aspectele performanţei.
• Datoria solicitată/impusă unei persoane/entităţi auditate pentru a arăta că aceasta a administrat sau controlat fondurile încredinţate în concordanţă cu termenii în care acele fonduri au fost furnizate.

Răspunderea publică
Obligaţiile persoanelor sau entităţilor, inclusiv a corporaţiilor şi organizaţiilor publice, cărora li se încredinţează resurse publice, de a răspunde pentru atribuţiile fiscale, manageriale şi de program, care le-au fost atribuite şi pentru a raporta celor care le-au conferit aceste responsabilităţi (INTOSAI – Standarde de audit).

Riscul inerent
Riscul ce ar putea fi luat în consideraţie pentru a modifica probabilitatea sau impactul acestuia în cadrul entităţii, în absenţa oricărei acţiuni a conducerii (COSO ERM).

Reţeaua
În tehnologia informaţiei, un grup de calculatoare şi dispozitive asociate care sunt conectate prin dispozitive de comunicaţie. O reţea poate implica conexiuni permanente cum ar fi cablurile sau conectările temporare realizate prin telefon sau alte legături de comunicaţie. O reţea poate avea dimensiunea unei reţele locale şi constă în câteva calculatoare, imprimante şi alte dispozitive sau poate consta în numeroase calculatoare distribuite pe o zonă geografică vastă.

Riscul rezidual
Riscul rămas după ce conducerea a luat măsurile pentru risc.

Riscul
Posibilitatea ca un eveniment să apară şi să afecteze în mod negativ îndeplinirea obiectivelor (COSO ERM)

Sistemul de control intern (sau Proces, sau Arhitectură).
Un sinonim pentru control intern, aplicat într-o entitate (COSO 1992).

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul de informaţii computerizat

Un sistem de informaţii computerizat există atunci când un computer de orice tip sau mărime este implicat în procesarea de către entitate a informaţiilor (financiare) semnificative pentru audit, chiar dacă acel computer este utilizat de entitate sau de o terţă parte (IFAC).

Schema tehnologică

O reprezentare grafică a documentelor şi înregistrărilor clientului şi secţiunea în care acestea sunt prelucrate (Arens, Elder & Beasley)

Sectorul public

Termenul «sector public» se referă la guvernarea naţională, regională (de exemplu: statul, judeţul, teritoriul), locală (de exemplu: oraş, municipiu), entităţile guvernamentale corespunzătoare (de exemplu: agenţii, comitete directoare, comitete, întreprinderi) (IFAC).

Separarea atribuţiilor

Pentru a reduce riscul erorilor, al pierderilor sau al actelor greşite şi riscul de a nu detecta asemenea probleme, nu trebuie ca o singură persoană sau o singură echipă să controleze toate stagiile importante ale unei tranzacţii sau ale unui eveniment.

Sistemele software

Software-ul, în principal, se ocupă de coordonarea şi controlul hardware şi de resursele de comunicaţie, accesul la dosare şi înregistrări, precum şi de control şi programare.

Sistemele de control software

Controale asupra setului de programe ale computerului, proiectate pentru operarea şi controlarea activităţilor de procesare a computerului.

Toleranţa riscului

Variaţia acceptabilă privind îndeplinirea obiectivelor (COSO ERM).

Valori etice

Valorile morale ce permit factorilor de decizie să dezvolte un anumit comportament; aceste valori trebuie să se bazeze pe ce este "drept" ceea ce poate trece dincolo de ceea ce este legal solicitat (COSO 1992).

Valoare pentru bani

Vezi Economia, Eficienţa şi Eficacitatea.

Unitatea de audit intern

- departament (sau activitate) în cadrul unei entităţi, însărcinat(ă) de către conducere cu realizarea verificărilor şi evaluării sistemelor şi a procedurilor în vederea minimizării probabilităţilor de fraudă, erori şi practici ineficiente. Auditul intern trebuie să fie independent în cadrul organizaţiei şi să raporteze direct conducerii;
- un departament, o divizie, o echipă de consultanţi ce asigură independenţă, obiectivitate şi servicii de consultanţă, destinate să adauge valoare şi să îmbunătăţească operaţiunile organizaţiei. Activitatea de audit intern ajută organizaţia să îndeplinească obiectivele aducând o abordare sistematică şi disciplinată pentru evaluarea şi îmbunătăţirea eficacităţii gestionării riscului şi a procesului de control şi guvernare (IIA).

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI

INTOSAI GOV 9110

Ghid pentru Raportarea cu privire la Eficacitatea Controalelor Interne: Experiențele SAI-urilor în Implementarea și Evaluarea Controalelor Interne

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

În iunie 1992, Comitetul pentru Standarde de Control Intern al Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) a emis Liniile Directoare pentru Standarde de Control Intern. Standardele prevăzute în Liniile directoare au fost destinate utilizării de către managementul din administrație în vederea implementării structurilor eficiente de control intern, dar și pentru auditorii publici externi cu scopul de a-i ajuta să evalueze aceste structuri.

Cinci ani mai târziu, Comitetul pentru Standarde de Control Intern a invitat membri ai INTOSAI să împărtășească din experiența țărilor lor privind dezvoltarea, menținerea și evaluarea structurilor de control intern efectuate pe baza acestor Linii directoare. Acest document oferă o prezentare generală a răspunsurilor următoarelor țări membre:

- Bolivia – Biroul General de Control;
- China – Biroul Național de Audit;
- Costa Rica – Oficiul General de Control;
- Egipt – Organizația Centrală de Audit;
- Islanda – Oficiul Național de Audit;
- Japonia – Consiliul de Audit;
- Țările de Jos – Curtea de Conturi;
- Noua Zeelandă – Biroul de audit;
- Africa de Sud – Auditorul general;
- Tonga – Biroul de Audit;
- Regatul Unit – Oficiul Național de Audit și
- Statele Unite – Biroul de Contabilitate Generală.

Comitetul apreciază participarea membrilor INTOSAI la acest proiect. Experiența acestora în utilizarea Standardelor de Control Intern poate ajuta, în continuare, la construirea sau creșterea capacității lor de a proiecta structuri de control intern de înaltă calitate și, astfel, să evalueze managementul financiar și răspunderea din sectorul public.

Arpad Kovacs, Președinte
Oficiul de Audit al Ungariei
Președintele Comitetului pentru Standarde de Control Intern

CAPITOLUL I Introducere

Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern, emise în iunie 1992, definesc o structură de control intern ce reprezintă planurile unei organizații inclusiv atitudinea managementului/conducerii, metodele, procedurile și alte măsuri care furnizează o asigurare rezonabilă că următoarele obiective generale sunt atinse:

- promovarea în mod ordonat, economic, eficient și eficace a operațiilor, a produselor de calitate și a serviciilor în concordanță cu misiunea organizației;
- protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzului, gestionării defectuoase, erorilor și fraudei și a altor iregularități;
- conformitatea cu legile, regulamentele și directivele conducerii;
- dezvoltarea și menținerea unor date financiare și de management fiabile și raportate la timp.

Standardele de control intern sunt prevăzute de INTOSAI sub forma unui cadru pentru o structură de control intern care să răspundă acestor obiective. Standardele generale și detaliate sunt reiterate în capitolul II și III. Aceste capitole scot în evidență punctele de vedere ale membrilor INTOSAI cu privire la implementarea standardelor.

Perspectivele lor edificatoare sunt prezentate în contextul celor două practici de control și a exemplelor privind punctele slabe ce au fost identificate.

De asemenea, informaţiile furnizate de către membrii INTOSAI pentru acest studiu au fost valoroase pentru identificarea practicilor pe care SAI-urile le-au găsit ca fiind cele mai utile în crearea şi monitorizarea unui cadru puternic de control intern. Aceste practici comune includ:

- existenţa unei prevederi constituţionale sau legislative care să stabilească o bază generală (sau o cerinţă şi obiective) pentru menţinerea controalelor interne eficiente;
- prescrierea/recomandarea standardelor de control intern ce trebuie urmate atunci când se proiectează o structură de control intern şi ce standarde se pot folosi ca model sau pot fi aprobate/acceptate după modelul INTOSAI;
- concentrarea atenţiei conducerii asupra responsabilităţilor sale de implementare a controalelor interne eficiente şi menţinerea în permanenţă a unui mediu de control intern pozitiv;
- sublinierea prevenirii nefuncţionării controlului intern – preferabil detectării şi corectării lui – prin mijloace cum ar fi solicitarea managerilor de a se efectua periodic o autoevaluare a operaţiunilor controlului intern;
- sublinierea/accentuarea rolului auditorilor interni ca parte critică a structurii de control intern a organizaţiei şi
- asigurarea că SAI-ul joacă un rol cheie în (1) stabilirea standardelor de control intern, (2) crearea unui cadru solid de control intern, (3) colaborarea cu auditorii interni şi (4) evaluarea controalelor interne ca parte integrantă a auditului performanţei şi auditului financiar.

Aceste elemente pricipale ale unei structuri solide de control intern sunt, în continuare, discutate în Capitolul IV. Acestea vin să consolideze ghidurile în domeniu, promulgate în iunie 1992 de către Comitetul INTOSAI pentru Controale Interne.

CAPITOLUL II Aplicarea standardelor generale în mod eficient

Pentru furnizarea unui mediu de control corespunzător în cadrul unei organizaţii, INTOSAI a stabilit standardele de control intern generale, în următoarele domenii: (1) asigurarea rezonabilă, (2) atitudinea de susţinere, (3) integritate şi competenţă, (4) obiective de control şi (5) monitorizarea controalelor.

Asigurarea rezonabilă

Primul standard de control intern INTOSAI statuează faptul că structurile de control intern oferă o asigurare rezonabilă că obiectivele generale vor fi atinse. Asigurarea rezonabilă echivalează cu un nivel satisfăcător de încredere, luând în consideraţie costurile, beneficiile şi riscurile. Acest lucru înseamnă că respectivele costuri ale controlului intern nu trebuie să depăşească beneficiul derivat. Statele membre ale INTOSAI au avut experienţă în aplicarea acestui standard.

De exemplu, Noua Zeelandă raportează că fiecare director executiv al departamentelor publice/guvernamentale are o obligaţie ca manager responsabil cu stabilirea şi menţinerea unui sistem de proceduri de control intern, care oferă o asigurare rezonabilă în ceea ce priveşte integritatea şi fiabilitatea rapoartelor financiare. În timp ce această responsabilitate este, în mod normal, delegată directorului economic al organizaţiei (CFO), atât directorul executiv, cât şi directorul economic semnează o Declaraţie de Responsabilitate, care este inclusă în raportul anual al organizaţiei împreună cu situaţiile financiare auditate şi măsurile pentru eficientizarea activităţii.

În Japonia, asigurarea rezonabilă că sunt menţinute în mod eficient controalele interne, este afectată de activităţile sectorului public, care au devenit din ce în ce mai complicate şi diversificate în ultimele decenii şi prin creşterea delegării de autoritate pentru eşaloanele inferioare. Dar Constituţia Japoniei reprezintă fundamentul general necesar pentru crearea unui mediu de control eficient, prin intermediul unor astfel de cerinţe cum ar fi (1) Cabinetul/Guvernul să prezinte anual situaţia conturilor finale ale veniturilor de stat şi ale cheltuielilor pentru Dieta (Parlament) şi (2) Consiliul de Audit să auditeze aceste conturi în fiecare an.

Pe de altă parte, în Republica Africa de Sud, controalele interne guvernamentale/administrative nu sunt încă raportate ca fiind la un nivel satisfăcător, datorită unor factori cum ar fi departamentele de mari dimensiuni şi existenţa unor controale slabe. Combinând aceste probleme, managementul nu are întotdeauna cunoştinţele necesare pentru implementarea adecvată a controalelor interne corespunzătoare şi să le menţină într-o ordine de lucru.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi în Republica Africa de Sud mediul controlului intern nu furnizează în mod obişnuit asigurarea rezonabilă că aceste controale interne sunt stabilite şi funcţionează corespunzator, Guvernul conştientizează aceste probleme şi le abordează prin mijloace cum ar fi implementarea unei funcţii de audit intern în toate entităţile publice. De asemenea, Guvernul a numit consultanţi locali şi internaţionali pentru a facilita înfiinţarea unui Institut Profesional pentru Finanţe Publice şi Audit.

Atitudinea de susţinere

Un alt standard general de control stipulează că managerii şi personalul de execuţie şi conducere susţin şi manifestă o atitudine pozitivă şi de susţinere în orice moment faţă de controlul intern. Statele membre ale INTOSAI au învăţat că acest standard joacă un rol central în crearea unui mediu de control intern eficient.

De exemplu, la începutul anilor '90, Oficiul Naţional de Audit al Islandei a efectuat mai multe audituri la principalele instituţii guvernamentale care au arătat deficienţe grave într-o serie de domenii legate de controlul, monitorizarea şi raportarea creditelor neperformante. În multe cazuri, atitudinea relaxată a managerilor faţă de controalele corespunzătoare în domeniul creditelor, al managementului riscului, precum şi al solicitării de rezerve pentru pierderi din împrumuturi a contribuit la slăbiciunile sistemului. Ca urmare, la sfârşitul anului 1991, Fondul de Dezvoltare a Islandei a oprit efectuarea operaţiunilor desfăşurate, deoarece conducerea nu a reuşit să recunoască pierderea masivă a împrumuturilor. Îmbunătăţirile au fost făcute în anumite domenii, cum ar fi contabilitatea corespunzătoare pentru rezervele destinate pierderilor din împrumuturi, care acum se efectuează în mod regulat de către toate fondurile guvernamentale majore.

Într-un alt exemplu, în anii 1980 şi 1990, Statele Unite s-au confruntat cu falimente în instituţii importante de economii şi împrumuturi precum şi în domeniul bancar, care au costat guvernul federal sute de miliarde de dolari. Deficienţele controlului au reprezentat cauza majoră a eşecurilor; un factor-cheie care a condus la producerea acestor deficienţe a fost un viciu fundamental în filosofia conducerii şi în stilul de operare cu privire la controalele interne. De exemplu, la unele instituţii/case de economii şi împrumut, supravegherea inadecvată din partea conducerii a avut un efect negativ asupra viabilităţii instituţiei. Acest aspect a dus la activităţi orientate spre risc, cum ar fi practicile excesive orientate spre dezvoltare, concentraţiile de împrumuturi negarantate şi încrederea în fonduri de finanţare volatile.

Cu toate acestea, statele membre ale INTOSAI, inclusiv Islanda şi Statele Unite, privesc controlul intern ca pe o parte majoră şi importantă a operaţiunilor lor. De exemplu, ca reacţie la eşecul şi falimentul instituţiilor şi băncilor de economii şi împrumut, Congresul SUA a adoptat o lege pentru a remedia deficienţele grave care au contribuit la falimentele bancare. Într-un alt exemplu, Guvernul Regatului Tonga a demonstrat o atitudine de susţinere faţă de controalele interne prin adoptarea unei legislaţii specifice şi stabilirea reglementărilor şi a politicilor aferente. Acestea includ (1) legi care să stabilească un cadru de control intern pentru rambursarea banilor publici şi pregătirea/analiza conturilor şi (2) regulamente care stabilesc puncte focale de control intern pentru primirea, administrarea, custodia şi predarea fondurilor publice. Mai mult, Departamentul de Audit subliniază importanţa îmbunătăţirii controalelor interne asupra gestiunii financiare şi a programelor.

Integritate şi competenţă

În ceea ce priveşte integritatea şi competenţa, standardele generale de control ale INTOSAI fac apel la următoarele aspecte: managerii şi angajaţii trebuie să aibă integritate personală şi profesională şi să menţină un nivel de competenţă care să le permită să înţeleagă importanţa dezvoltării, implementării şi menţinerii controalelor interne de calitate şi a realizării obiectivelor generale ale controalelor interne.
Mai multe state membre ale INTOSAI au constatat că, atunci când acest standard general nu este respectat, rezultatul poate fi slab.

Într-o astfel de situaţie, în timpul unei ample revizuiri guvernamentale privind achiziţiile de bunuri şi servicii, într-un domeniu ce reprezintă un nivel ridicat al cheltuielilor publice ale Noii Zeelande, Biroul de Audit a constatat o serie de slăbiciuni atribuite, în parte, lipsei de integritate şi competenţă în angajarea managerilor. Biroul de Audit al Noii Zeelande, de asemenea, a raportat o concentrare recentă pe domeniile sensibile ale cheltuielilor facultative/neobligatorii, cum ar fi utilizarea cardurilor de credit, care a avut ca rezultat cazuri privind integritatea unor înalţi funcţionari publici.

Scanned with OKEN Scanner

Un alt caz este prezentat de guvernul Statelor Unite, Departamentul de Locuinţe şi Dezvoltare Urbană (HUD), care este principala agenţie guvernamentală responsabilă pentru locuinţe, dezvoltarea comunităţii şi oportunităţi echitabile pentru dobândirea unei locuinţe.

În timp ce HUD a luat măsuri de schimbare a modului în care Agenţia este condusă, în anul 1989, incidente majore de fraudă, abuz şi gestionare defectuoasă au fost găsite şi atribuite slăbiciunilor controlului intern.

Pe de altă parte, statele membre ale INTOSAI au raportat un aspect legat de deţinerea unor practici de control intern menite a evita situaţii precum cele descrise mai sus. De exemplu, Biroul Naţional de Audit din Republica Populară Chineză raportează controale interne referitoare la condiţiile de angajare. Candidaţii pentru un post trec printr-o examinare strictă, sunt evaluaţi şi selectaţi în mod deschis şi imparţial şi noii angajaţi sunt instruiţi. Lor nu li se va permite începerea noii activităţi înainte de a fi în măsură să-şi procure Certificat pentru post. Astfel, ei sunt recunoscuţi în funcţie de abilităţile lor. În plus, angajaţii sunt examinaţi în mod regulat şi sunt premiaţi sau sancţionaţi în funcţie de performanţele la locul de muncă şi contribuţia lor în cadrul organizaţiei. Dacă este necesar, aceştia vor fi transferaţi către alte posturi.

Obiectivele de control

Standardele de control intern INTOSAI, sugerează, de asemenea, că obiectivele de control specifice sunt identificate sau dezvoltate pentru fiecare minister/departament/agenţie şi sunt adecvate, cuprinzătoare, rezonabile şi integrate în obiectivele organizaţionale generale. Următoarele situaţii reprezintă experienţele statelor membre ale INTOSAI în stabilirea obiectivelor de control, care în unele cazuri încă nu au progresat dincolo de a avea obiective organizaţionale generale.

Auditorul General al Republicii Africa de Sud raportează că un obiectiv prioritar pentru Guvern este acela de a preveni erori sau nereguli care apar în cadrul informaţiilor financiare sau de management (ale conducerii) sau, în cazul în care acestea s-au produs deja, obiectivul este acela de a le detecta. Un număr de obiective specifice de control general a fost identificat şi include (1) un mod corespunzător de înregistrare în contabilitate a tranzacţiilor legate de afaceri şi activităţi specifice, (2) protejarea activelor şi a informaţiilor privind abuzul şi delapidarea.

De asemenea, Auditorul General al Regatului Tonga raportează aspecte referitoare la identificarea şi dezvoltarea obiectivelor specifice de control pentru fiecare minister şi departament. Auditorul General este în curs de a se asigura că obiectivele de control sunt adecvate, cuprinzătoare, rezonabile şi integrate în structura organizatorică generală. Liniile Directoare de control intern INTOSAI sunt utilizate ca fundament/bază pentru acest proces.

Invers, atunci când controalele interne şi obiectivele lor nu sunt clar stabilite şi înţelese, pot interveni nefuncţionări ale controlului intern. De exemplu, Consiliul de Audit al Japoniei a constatat că municipalitatea a inclus, în mod nejustificat, costurile medicale pentru mulţi pensionari în costurile subvenţionate de Casa Naţională a Asigurărilor de Sănătate. Au rezultat plăţi suplimentare semnificative în costurile de subvenţie. Problema a apărut, în parte, pentru că municipalitatea nu a înţeles rolul (subvenţiilor medicale) ajutoarelor de stat, sistemul de subvenţionare a costurilor medicale şi a cerinţelor.

Monitorizarea controalelor

În plus, standardele INTOSAI menţionează faptul că managerii monitorizează fără întrerupere operaţiunile şi iau măsuri prompte, sunt receptivi la toate constatările privind operaţiunile ilegale, nerentabile, ineficiente.

Într-un alt caz, Biroul Naţional de Audit al Islandei raportează slăbiciuni importante ale activităţii de control intern care duc la lipsa de înţelegere a importanţei unor controale interne.

Împreună cu alte probleme, această slăbiciune a fost evidentă printr-o lipsă de adeziune referitoare la stabilirea unei structuri de control intern. Biroul Naţional de Audit a afirmat că, deşi o agenţie guvernamentală islandeză ar putea avea bine definite controalele interne pe hârtie, realitatea poate fi destul de diferită. Biroul de Audit a constatat că, fără înţelegerea şi monitorizarea necesară, este mai convenabil pentru oameni să nu urmeze practicile stabilite de control.

Într-o notă pozitivă, UK NAO (Oficiul Naţional de Audit al Marii Britanii) a raportat de exemplu că atunci când sunt identificate şi raportate slăbiciuni ale controalelor interne, managementul reacţionează imediat la aspectele apărute şi corectează imediat acţiunile ce trebuie luate în mod normal. Obiectivul NAO este de a monitoriza acţiunile de urmărire a constatărilor şi de a furniza consultanţă suplimentară

Scanned with OKEN Scanner

managementului, atunci când este cazul. Noile zone de risc identificate ca rezultat al activității de audit vor fi reflectate în planul de audit ulterior.

CAPITOLUL III Îndeplinirea obiectivelor de control prin intermediul standardelor detaliate

Pentru îndeplinirea obiectivelor de control și a structurii eficiente de control intern, Liniile Directoare INTOSAI pentru Control Intern furnizează standarde detaliate care acoperă aspecte privind (1) documentarea, (2) înregistrarea adecvată a tranzacțiilor și evenimentelor, (3) autorizarea și executarea tranzacțiilor și evenimentelor, (4) separarea atribuțiilor, (5) supervizarea și (6) accesul și răspunderea pentru resurse și înregistrări.

Documentarea

Referitor la documentația adecvată, standardele detaliate INTOSAI indică următoarele. Structura controlului intern și toate tranzacțiile și evenimentele semnificative trebuie să fie bine documentate, iar documentația trebuie să fie disponibilă imediat pentru examinare. Documentația referitoare la tranzacții sau evenimente semnificative trebuie să fie completă și corectă și ar trebui să permită ca fiecare tranzacție sau eveniment să fie urmărite încă de la începuturile sale, în timpul derulării acestora, până după ce acestea sunt finalizate. Statele membre ale INTOSAI au declarat că au învățat lecția privind efectele negative ce rezultă din a nu avea o documentație adecvată, după cum este ilustrat în următoarele trei situații.

În primul rând, Oficiul Național de Audit al Marii Britanii a raportat inexistența sau documentarea inadecvată în susținerea operațiunilor/tranzacțiilor financiare care au fost identificate ca urmare a efectuării unor audituri financiare. De exemplu, NAO raportează:

- lipsa documentației depuse de către angajați în sprijinul efectuării unor cheltuieli cu carduri de credit cu garanție guvernamentală;
- lipsa unei documentații adecvate referitoare la cererile solicitanților de servicii juridice gratuite, ce rezultă dintr-o evidență necorespunzătoare a confirmării plăților autorizate de Parlament;
- incapacitatea Guvernului de a produce documentația care să vină în sprijinul deciziilor manageriale privind evaluarea unor contracte competitive.

În al doilea rând, departamentele, ministerele și organismele statutare ale Guvernului Tonga au identificat, de asemenea, inexistența documentației și incompleta înregistrare în contabilitate. De exemplu, la un singur departament, s-au pierdut copii ale încasărilor, dar contabilul nu a considerat acest lucru ca fiind grav sau contrar legilor și regulamentelor.

În al treilea rând, ca urmare a examinării documentației destinate să sprijine operațiunile, SAI-ul Republicii Africa de Sud a identificat și semnalat Parlamentului un număr substanțial de cazuri care implică plăți inadecvate ale departamentului Muncii/Ministerului Muncii. Aceleași sume au fost din nou plătite în baza acelorași documente sursă, deși numele beneficiarilor nu au fost identice. Valoarea plăților duble sau multiple a fost substanțială. Pentru a ajuta la depășirea unor astfel de deficiențe, standardele de control intern INTOSAI sugerează că documentarea tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative ar trebui să fie completă și corectă. Acest lucru ar trebui să permită ca fiecare tranzacție sau eveniment să fie urmărite încă de la început, în timpul derulării, până după ce acestea sunt finalizate.

Înregistrarea promptă și corectă a tranzacțiilor și evenimentelor

Standardele detaliate INTOSAI prevăd, de asemenea, că tranzacțiile și evenimentele semnificative trebuie să fie înregistrate cu promptitudine și clasificate în mod corect. Aceasta se aplică întregului proces sau ciclu de viață a unei tranzacții sau a unui eveniment, inclusiv (1) inițierea și autorizarea, (2) toate etapele aflate în derulare și (3) clasificarea finală în sumarul înregistrărilor. Ca și în documentație, membrii INTOSAI au raportat aspecte privind provocările în îndeplinirea acestui standard.

De exemplu, din cauza neglijențelor controlului intern în cadrul sistemului folosit pentru plata personalului US Army (armata SUA), au fost plătite persoane care nu mai puteau beneficia de acest drept, deoarece acestea nu mai activau în armată. Mai mult, aceste plăți necorespunzătoare nu au fost detectate de sistemul de salarizare. Într-o perioadă de o lună în care Oficiul General de Contabilitate al SUA (SAI SUA) a revizuit această situație, s-a stabilit că aproximativ 2.200 de soldați ai Armatei au fost plătiți pe nedrept. Multe dintre aceste persoane au primit plăți neautorizate pentru mai multe luni, ajungându-se la

Scanned with OKEN Scanner

plata a 7,8 milioane dolari. Plăţile necorespunzătoare au fost efectuate în primul rând din cauza personalului din Departamentul de Apărare al US, care nu a respectat procedurile stabilite.

UK NAO a raportat, de asemenea, cazuri referitoare la tranzacţii incorect înregistrate, pe care le-a clasificat ca fiind slăbiciuni ale controlului intern. Într-un singur exemplu, procedurile nu au fost menite să asigure procesarea şi înregistrarea rapidă şi sigură a încasărilor în numerar.

De exemplu, NAO a identificat întârzieri de peste două săptămâni în depunerea încasărilor, fapt care a dus la creşterea riscurilor de delapidare. Într-un alt caz, Oficiul a raportat deficienţe de control financiar în domeniul achiziţiilor, inclusiv în lipsa înregistrărilor privind autorizarea tranzacţiilor, cum ar fi ordinul de cumpărare, dovada de livrare inadecvată şi verificarea necorespunzătoare a bunurilor primite.

Mai mult, în Noua Zeelandă, un număr de entităţi/organizaţii guvernamentale a suferit modificări semnificative de sistem care nu au fost complet testate. Acest lucru a dus la cazuri de procesare timpurie a tranzacţiilor şi la lipsa reconcilierilor; o deficienţă de control intern raportată de către Biroului Naţional de Audit al ţării.

Pentru a preveni situaţii ca acestea, standardele de control intern INTOSAI recunosc faptul că înregistrarea promptă şi corectă a informaţiilor este esenţială. Cunoaşterea acestui standard este esenţială pentru asigurarea oportunităţilor şi fiabilităţii tuturor informaţiilor utilizate de către o organizaţie pentru a sprijini operaţiunile sale şi luarea deciziilor.

Autorizarea şi executarea tranzacţiilor şi evenimentelor

Standardele detaliate INTOSAI recomandă ca tranzacţiile şi evenimentele importante să fie autorizate şi executate doar de către persoane care acţionează în domeniul de aplicare al autorităţii lor. În conformitate cu termenii unei autorizări, aceasta înseamnă că angajaţii execută sarcinile atribuite în conformitate cu directivele şi în limitele stabilite de conducere sau de legislaţie.

În anul 1992, Biroul Naţional de Audit al Islandei a auditat cheltuielile efectuate cu automobilele în mai multe departamente ale Guvernului Islandei. Auditul a arătat câteva puncte slabe în structura generală şi de control intern în acest domeniu, inclusiv multe contracte care au fost făcute cu angajaţii individuali, într-o manieră nestructurată, fără a ţine seama de cerinţele din domeniu transportului – limitând astfel aprobările conducerii şi alte controale. Totuşi, o altă perspectivă asupra acestei probleme a fost demonstrată de Auditorul General al Republicii Costa Rica printr-un exemplu care implică utilizarea vehiculelor deţinute de stat. În desfăşurarea unui audit s-a constatat că, în timp ce utilizarea unor astfel de vehicule ar trebui să fie autorizată în mod corespunzător, ele au fost folosite (1) în scopuri neautorizate, (2) în afara orelor de lucru fără autorizaţie şi (3) necorespunzător, de către un funcţionar, pentru scopuri personale.

Bazându-se pe studierea problemelor referitoare la controlul intern, auditorii din China au raportat că noţiunea de control intern trebuie să acopere şi controlul de autorizare. Ei recomandă necesitatea acestui control pentru a se asigura că personalul lucrează în limitele permise de autoritatea lor şi că, prin urmare, se exercită un control asupra activităţilor economice în momentul în care acestea sunt iniţiate.

Separarea atribuţiilor

Ca şi în cazul altor standarde detaliate, statele membre ale INTOSAI au înţeles, pe deplin, riscul de eroare, pierdere sau de acte ilicite asociate cu un control efectuat de o singură persoană în toate etapele cheie ale unei tranzacţii sau ale unui eveniment. În acest sens, Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern INTOSAI menţionează că îndatoririle-cheie şi responsabilităţile în autorizarea, procesarea, înregistrarea şi revizuirea tranzacţiilor şi evenimentelor ar trebui să fie deţinute de persoane diferite. Punerea în aplicare, în mod corespunzător, a acestui standard ar ajuta foarte mult în evitarea situaţiilor precum episoadele raportate de către membrii INTOSAI, cum ar fi statul Tonga, care a constatat că separarea atribuţiilor reprezintă în cazul lor o slăbiciune majoră, comună tuturor departamentelor şi ministerelor.

În mai multe exemple specifice, Oficiul de Audit al Noii Zeelande a constatat că au apărut riscuri ca urmare a utilizării unui număr impresionant de personal contractual în anumite entităţi/organizaţii guvernamentale. Cu toate că acestea au îndeplinit obiectivul de reducere a cheltuielilor, au folosit un compromis în ceea ce priveşte separarea atribuţiilor.

În abordarea acestor tipuri de probleme, Japonia raportează că sistemul său de control pentru prevenirea erorilor contabile şi a fraudelor include separarea atribuţiilor, cum ar fi contractele funcţionarilor şi ale funcţionarilor fiscali (inspectori fiscali). De exemplu, (1) Ministerul Finanţelor îi notifică pe funcţionarii fiscali cu privire la planurile de plată aprobate, (2) funcţionarii fiscali prezintă rapoarte de plată

Scanned with OKEN Scanner

către Ministerul de Finanţe, (3) funcţionarii contractuali notifică funcţionarilor fiscali sumele şi conţinutul contractului şi (4) funcţionarii fiscali aprobă plata după verificarea dacă valoarea contractului se încadrează în sumele bugetului.

Cu toate acestea, asa cum a declarat UK NAO, este deseori dificil pentru organizaţiile mici să menţină separarea corespunzătoare a sarcinilor. NAO a constatat cazuri în care (1) anumite persoane au fost în măsură să autorizeze, dar şi să verifice plăţile, (2) personalul ar putea ordonanţa, autoriza şi recepţiona bunuri şi 3) nu au existat sau există puţine probe care arată că au fost efectuate controale de supraveghere. În cazurile în care organizaţiile mici fac o separare corespunzătoare a sarcinilor dificile, Liniile directoare ale INTOSAI sugerează că managementul trebuie să fie conştient de riscurile şi de compensarea acestora cu alte controale. De exemplu, rotirea angajaţilor poate da asigurarea că o persoană nu se ocupă de aspectele-cheie legate de tranzacţii sau evenimente pentru o perioadă nejustificată de timp.

Supervizarea

Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern prevăd că supravegherea competentă trebuie să fie furnizată pentru a se asigura că obiectivele de control intern sunt realizate. Eforturile membrilor INTOSAI privind implementarea şi auditarea controlului intern, subliniază importanţa unei supervizări corespunzătoare a sarcinilor, dar şi a angajaţilor, ca un mecanism fundamental de control intern.

SAI-ul Republicii Costa Rica a oferit două studii de caz care demonstrează neconformitatea cu standardul INTOSAI. Primul caz se referă la un sistem informatizat utilizat de către bănci, care colectează veniturile vamale pentru transmiterea electronică spre birourile vamale de pe întreg teritoriul Costa Rica. Auditorii au constatat că procedeul dezvoltat de autoritatea vamală pentru confirmarea, înregistrarea şi revizuirea informaţiilor a permis modificări nesupravegheate/neavizate a datelor transmise pe cale electronică fără o documentare sau verificare a validităţii şi fiabilităţii acestora.

Al doilea caz se referă la o evaluare a Guvernului Costa Rica privind resursele utilizate pentru furnizarea serviciilor de sănătate – în special serviciul de consultaţii externe. Auditorii au raportat că resursele medicale au fost semnificativ mai slab utilizate, deoarece programul de lucru stabilit nu a fost respectat, ceea ce a dus la utilizarea necorespunzătoare a echipamentelor, precum şi la lipsa de atenţie în timp util la pacienţii care aşteptau să fie consultaţi. Cauza principală a fost lipsa de supraveghere şi control ulterior a orarelor de lucru de către şefii de specialităţi medicale.

O altă ţară, Regatul Tonga, a identificat, de asemenea, lipsa de formare/pregătire profesională, ca o slăbiciune a controlului intern, aspect comun pentru cele mai multe agenţii/organizaţii guvernamentale. Auditorul General a sprijinit abordarea acestor slăbiciuni, pornind de la programe de training, identificarea supervizorilor pentru fiecare nivel de personal şi subliniind importanţa acestor aspecte ale sistemelor de control intern.

UK NAO a constatat că supravegherea este esenţială în operaţiuni cum ar fi cele legate de contracte. S-a constatat că monitorizarea derulării contractelor este cheia pentru asigurarea că furnizorii respectă termenii şi conditiile referitoare la preţ, standarde şi livrare, precum şi faptul că acel contract rămâne competitiv. S-a constatat că un contract iniţial în valoare de 25.000 lire, datorită slabei monitorizări, a ajuns în final la 180.000 lire fără aprobarea necesară unei creşteri a valorii contractului.

Pentru a ajuta la asigurarea unei supravegheri adecvate, Standardele de Control Intern ale INTOSAI menţionează că autorităţile de supraveghere trebuie să revizuiască şi să aprobe, după caz, sarcinile angajaţilor lor. Ele trebuie să furnizeze, de asemenea, angajaţilor orientările necesare şi de formare profesională pentru a se asigura că erorile şi greşelile sunt reduse la minimum şi că directivele specifice de management sunt înţelese şi realizate.

Accesul şi răspunderea pentru resurse şi înregistrări

Ultimele instrucţiuni detaliate ale standardelor INTOSAI arată că accesul la resurse şi înregistrări trebuie să fie limitat la persoanele fizice autorizate care sunt responsabile pentru custodia sau utilizarea lor. Pentru a asigura răspunderea, resursele sunt comparate periodic cu valorile înregistrate pentru a determina dacă cele două sunt puse de acord.

Într-o situaţie care implică accesul la înregistrări, inspectorii fiscali guvernamentali ai SUA au fost afectaţi de insuficienţa controalelor interne ale sistemelor informatice. Declaraţiile financiare ale Oficiului General de Contabilitate al SUA au demonstrat că nu s-au acordat garanţii pentru detectarea sau prevenirea accesului neautorizat al angajaţilor la informaţiile contribuabililor sau pentru a preveni schim-

Scanned with OKEN Scanner

bările făcute de angajaţi anumitor programe informatice care fac posibilă neautorizarea tranzacţiilor, fără ca acestea să fie detectate.

Problemele fundamentale ale controlului includ controale care nu i-au împiedicat, în mod adecvat, pe utilizatori să acceseze neautorizat programe sensibile şi fişiere de date. De asemenea, pentru numeroşi utilizatori au fost acordate privilegii de acces autorizat la sistemul informatic care ar putea permite existenţa unor controale de securitate ce ar putea fi eludate/înşelate.

Standardele de Control Intern INTOSAI subliniază că restricţionarea accesului la resurse şi o reconciliere periodică a înregistrărilor reduc riscul utilizării neautorizate sau pierderile şi ajută la atingerea directivelor de management.

CAPITOLUL IV Crearea unor structuri eficiente de control intern

În conformitate cu Liniile Directoare INTOSAI, statele membre au subliniat faptul că organizarea unor structuri eficiente de control intern solicită următoarele elemente decisive: (1) bazele legislative, (2) standardele de control intern, (3) managerii care acceptă responsabilitatea principală pentru controale eficiente, (4) autoevaluarea periodică a controalelor interne efectuate de manageri, (5) audituri interne şi (6) o organizaţie supremă de audit care să fie implicată în stabilirea şi revizuirea sistemelor de control intern.

Baza legislativă

În unele ţări, legiuitorii vor stabili obiectivele generale pe care structurile de control intern trebuie să le îndeplinească, în timp ce vor lăsa unei organizaţii centrale responsabilitatea pentru stabilirea standardelor de control intern. În alte ţări, legiuitorii vor stabili în legislaţie un set specific de controale pentru anumite operaţiuni.

Membrii INTOSAI au găsit util faptul că este de ajutor să ai o legislaţie care să stabilească o cerinţă generală şi obiective pentru menţinerea controalelor interne efective/eficiente. De exemplu, în Bolivia şi în Ţările de Jos, o bază legislativă pentru controlul intern în sectorul public este asigurată, din anul 1990, printr-un act/lege privind Managementul Guvernamental şi Controlul.

În Japonia, sistemul de verificare şi control financiar şi contabil este stipulat în Legea Finanţelor Publice şi Legea privind Contul Public, precum şi în reglementări bazate pe această lege. Activităţile financiar-contabile ale tuturor ministerelor guvernului japonez şi ale agenţiilor sunt guvernate de aceste verificări statutare şi sisteme de control.

Congresul Statelor Unite a recunoscut, de asemenea, importanţa deţinerii bazelor legislative pentru promovarea controalelor interne eficiente. De exemplu, a fost adoptată o lege care cere agenţiilor guvernamentale ale USA (1) să evalueze anual şi să raporteze cu privire la statutul sistemelor de control, (2) să deţină o funcţie de audit independentă şi (3) să emită anual şi să deţină rapoarte de audit pe baza situaţiilor financiare.

Standardele de control intern

Liniile Directoare de control intern INTOSAI, de asemenea, subliniază faptul că, în stabilirea cadrului legal pentru structurile de control intern, unei autorităţi specifice ar trebui să-i fie atribuită răspunderea pentru dezvoltarea şi promulgarea standardelor care trebuie urmate când se proiectează structura de control intern. Răspunderea poate fi atribuită prin legiferarea/adoptarea actelor constituţionale.

Mai multe state membre ale INTOSAI au stabilit standardele de control intern care urmează să fie aplicate în stabilirea şi monitorizarea unei structuri de control intern, iar unele state au patentat standardele lor sau au adoptat standardele INTOSAI.

De exemplu, Oficiul General de Control al Republicii Bolivia utilizează Liniile Directoare ale INTOSAI pentru pregătirea şi emiterea standardelor de control intern utilizate în această ţară.

Oficiul raportează că rezultatul a contribuit şi a facilitat realizarea obiectivelor de control. În Statele Unite, în baza legii, Controlorul General (n.t. preşedintele SAI SUA) este însărcinat cu dezvoltarea standardelor de control intern pentru utilizarea acestora de către agenţiile Guvernului SUA. Acestea au fost emise pentru prima dată, în anul 1983, ca Standarde pentru controalele interne în guvernul federal, pentru a oferi criterii privind stabilirea şi evaluarea controalelor interne. Aceste standarde sunt în curs de actualizare.

Scanned with OKEN Scanner

O altă țară, Republica Populară Chineză, de asemenea, a constatat că este necesar un standard pentru evaluarea controalelor interne ale unei organizații. Biroul Național de Audit a raportat că standardul este definit de către auditori pe baza reglementărilor emise de către guvernul chinez și raportat la departamentele acestuia.

Responsabilitatea conducerii

Liniile Directoare INTOSAI explică, în detaliu, responsabilitățile conducerii cu privire la controlul intern, subliniind că toți managerii ar trebui să înțeleagă că o structură puternică de control intern este fundamentală pentru controlul organizației și pentru scopul său, al operațiunilor, precum și al resurselor. Țările membre INTOSAI, care au furnizat informații pentru acest studiu, s-au confruntat cu necesitatea obținerii atenției managerilor cu privire la responsabilitățile lor pentru implementarea controalelor interne eficiente și menținerea în permanență a unui mediu pozitiv de control intern.

De exemplu, în Islanda, Biroul Național de Audit raportează că managementul fiecărei agenții guvernamentale este responsabil pentru dezvoltarea și punerea în aplicare a controalelor interne. De asemenea, agențiile din cadrul administrației publice centrale – cum ar fi Oficiul Central de Contabilitate, Comisia de Raportare Financiară, precum și într-un anumit grad, Ministerul Finanțelor – sunt direct responsabile pentru punerea în aplicare a controalelor financiare.

Un alt exemplu vine din Egipt. Organizația Centrală de Audit raportează că managementul superior al unei entități este responsabil pentru dezvoltarea și punerea în aplicare a controalelor interne, cum ar fi reconsiderarea continuă a structurii organizatorice care a fost creată pentru conducerea și controlul activităților sale.

Autoevaluări

Țările membre ale INTOSAI se concentrează pe prevenirea nefuncționării controlului intern înainte ca acesta să apară. Pentru a ilustra, Auditorul Suprem al Africii de Sud raportează că un obiectiv principal este acela de a preveni erori sau nereguli care pot apărea la nivelul conducerii sau al informațiilor financiare. De asemenea, în Egipt, auditorii evaluează sistemele de control intern pentru a identifica eficiența lor în prevenirea sau detectarea greșelilor majore.

Mai multe țări membre ale INTOSAI solicită managerilor să efectueze periodic autoevaluarea operațiunilor de control intern.

Pentru Noua Zeelandă, accentul este dat de procedurile de autorevizuire în fiecare entitate guvernamentală individuală. Aceste proceduri includ un program de autoevaluare pentru audit intern și control financiar, precum și de revizuire a managementului și de evaluare a eficienței/eficacității producției.

Într-un alt caz, agențiile guvernamentale ale Statelor Unite sunt obligate prin lege să efectueze anual un control al autoevaluării. Aceste evaluări trebuie să fie făcute în conformitate cu liniile directoare emise la nivel central de către Oficiul de Management și Buget al SUA. Rezultatele sunt raportate președintelui SUA și Congresului SUA. Aceste rapoarte sunt menite să precizeze dacă sistemele de atingere a obiectivelor de control intern sunt în conformitate cu standardele. De asemenea, agențiile guvernamentale SUA sunt obligate să ia măsuri pentru a corecta deficiențele de control identificate prin autoevaluări.

În plus, planurile de viitor ale SAI Bolivia fac apel la instituțiile guvernamentale pentru a programa autoevaluări privind proiectarea, exploatarea, precum și eficiența structurilor lor de control intern. Bolivia prevede ca oficialitățile cele mai înalte să răspundă în fiecare instituție publică pentru efectuarea unei autoevaluari și cel puțin anual să raporteze concluziile lor la Biroul General, care ar trebui să (1) evalueze procesul și rezultatul și (2) să stabilească fiabilitatea datelor generate de instituție și/sau a măsurilor corective propuse.

Audituri interne

Managementul stabilește adesea o unitate de audit intern, ca parte a controlului intern al acesteia și a cadrului de evaluare. În această tradiție, majoritatea membrilor INTOSAI constată că rolul auditorilor interni constituie o parte decisivă a structurii unei organizații de control intern. De exemplu, Bolivia și Egipt raportează că auditorii interni trebuie să evalueze și să raporteze periodic asupra eficacității și deficiențelor în structurile de control intern.

Exemplul Țărilor de Jos este, de asemenea, tipic. Curtea de Audit a Țărilor de Jos raportează că prin oferirea de consultanță asupra punctelor slabe/slăbiciunilor controlului intern constatate în timpul

Scanned with OKEN Scanner

acestor audituri, auditorii interni joacă un rol important în îmbunătățirea continuă a controalelor interne (financiare). Acest lucru este întărit/consolidat de performanța investigațiilor specifice de control intern efectuat la solicitarea ministerelor.

În Marea Britanie, contabilii din cadrul organizațiilor centrale guvernamentale, care au responsabilitatea pentru sistemele de control intern și management financiar, sunt asistați de către serviciile de audit intern. Auditul intern operează ca un serviciu de management prin măsurarea, evaluarea și raportarea eficacității elementelor sistemului de control intern.

Responsabilitatea Auditorului General (președintele SAI)

Membrii INTOSAI au subliniat rolul-cheie jucat de Auditorii Generali în (1) stabilirea standardelor de control intern, (2) crearea unui cadru solid de control intern, (3) colaborarea cu auditorii interni și (4) evaluarea controalelor interne ca parte integrantă a ambelor audituri, financiare și ale performanței. Pe scurt, SAI ar trebui să utilizeze activitatea spre evaluarea corespunzătoare și spre eficacitatea controalelor interne existente în cadrul organizațiilor auditate.

Oficiul General de Control al Costa Rica efectuează un control ce constă în examinarea fondurilor/resurselor publice din punct de vedere financiar, contabil, economic, operațional, administrativ și legal, cu ajutorul investigațiilor și al auditurilor financiare care acoperă zonele operaționale, juridice, informatice și speciale.

Ca și în multe alte cazuri raportate de Auditorii Generali, Costa Rica menționează:

- evaluarea sistemului de control intern în cadrul instituției auditate, care este compus din mediul de control, sistemul de înregistrare și de informații, precum și procedurile de control;
- verificarea eficacității sistemului de control intern și identificarea zonelor critice în activitatea în curs de examinare;
- pregătirea rapoartelor către administrație, care rezumă deficiențele detectate și slăbiciunile și recomandă măsurile care trebuie adoptate pentru soluționarea lor și pentru prevenirea unor probleme mai severe și
- desfășurarea unor studii pertinente de valorificare pentru a determina dacă recomandările și măsurile, care au fost convenite în comun cu managementul, au fost puse în aplicare în mod adecvat.

CONCLUZII

În anul 1992, când Comitetul Standardelor de Control Intern INTOSAI a emis Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern, s-a solicitat SAI-urilor să încurajeze și să sprijine crearea controalelor interne. Așa cum a fost prevăzut de către Comitet, acest aspect ar cuprinde (1) educarea managementului/conducerii cu privire la responsabilitățile sale de punere în aplicare și monitorizare a structurilor de control și (2) auditarea acelor structuri pentru a se asigura că aceste controale sunt adecvate în atingerea rezultatului dorit.

Statele membre ale INTOSAI au realizat o gamă largă de rezultate pozitive și fac progrese – în unele cazuri, progrese substanțiale – în îndeplinirea acestei viziuni. Lucrările/documentele individuale naționale pregătite de SAI-uri au oferit noi perspective considerabile în utilizarea și evaluarea controalelor interne de către diferiți membri ai INTOSAI.

Prin aceste documente, Comisia a identificat mai multe elemente comune, pe care acest capitol le schițează/descrie, care sunt axiomatice în structurile solide de control intern în toate sistemele de guvernare. Aceste elemente sunt asemănătoare cu Liniile directoare INTOSAI din anul 1992, care prevăd o fundație pentru susținerea standardelor de control generale și detaliate. Cu toate acestea, fundamentul nu este încă pe deplin în vigoare și nu se desfășoară fără probleme în toate țările membre ale INTOSAI. În plus, păstrarea eficacității acestor elemente și rafinarea controalelor interne adecvate, bazate pe standarde, ar trebui să fie un proces continuu. Prin urmare, fiecare membru INTOSAI poate învăța din exemplele constructive și experiențele pe care SAI-urile le-au împărtășit cu Comisia.

Documente de țară individuale, prin care se pot discuta pe larg domeniile prezentate aici, vor fi disponibile la Congresul al XVI-lea INCOSAI în Montevideo. De asemenea, informații suplimentare pot fi obținute prin contactarea directă a Instituțiilor Supreme de Audit.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI

INTOSAI GOV 9120

Controlul Intern:

Obținerea unui Fundament pentru Răspundere în cadrul Guvernului

(O introducere asupra Controlului Intern pentru Managerii din Organizațiile Guvernamentale)

Prezentare generală

„Controlul intern este un instrument managerial utilizat pentru a oferi o asigurare rezonabilă că obiectivele organizației sunt atinse" **Liniile Directoare pentru Standarde de Control Intern, INTOSAI**

Managerii sunt responsabili pentru stabilirea unui mediu de control eficace în organizațiile lor. Acest aspect face parte din responsabilitatea managementului asupra utilizării resurselor publice. Într-adevăr, tonul stabilit de manageri prin acțiunile, politicile și comunicările efectuate poate avea ca rezultat ori o cultură pozitivă ori o lipsă a acesteia. Planificarea, implementarea, supervizarea și monitorizarea sunt componentele fundamentale ale controlului intern. Ne putem gândi la aceste activități de rutină fără să le privim ca parte a mediului de control care ajută în procesul de asigurare a răspunderii. Dar ele există.

Controlul intern sau controlul managerial ajută prin furnizarea unei asigurări rezonabile că organizația:

- aderă la legile, regulamentele și directivele conducerii;
- promovează operațiuni sistematice, economice, eficiente și eficace și obținerea rezultatelor planificate;
- protejează resursele împotriva fraudei, pierderilor, abuzului și proastei administrări;
- furnizează produse și servicii de calitate în concordanță cu misiunea organizației;
- dezvoltă și menține informații financiare și de management fiabile, demne de încredere, precum și prezentări corecte ale informațiilor prin raportări făcute în timp util.

Prin urmare, este esențial ca toți managerii dintr-o organizație să înțeleagă importanța stabilirii și menținerii efective a controlului intern. Din acest motiv, Comitetul INTOSAI pentru Standarde de Control Intern a pregătit acest document pentru a:

- furniza un cadru general pentru stabilirea și menținerea controalelor interne eficace;
- descrie rolul și responsabilitățile controlului intern pentru conducătorii din administrația publică și pentru auditori;
- descrie practicile uzuale/obișnuite de control intern;
- furniza o listă de verificare simplă care să vă ajute să judecați pentru început, dacă organizația dumneavoastră a luat măsurile necesare pentru asigurarea unui control intern eficace;
- furniza o listă de referințe pentru informații ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

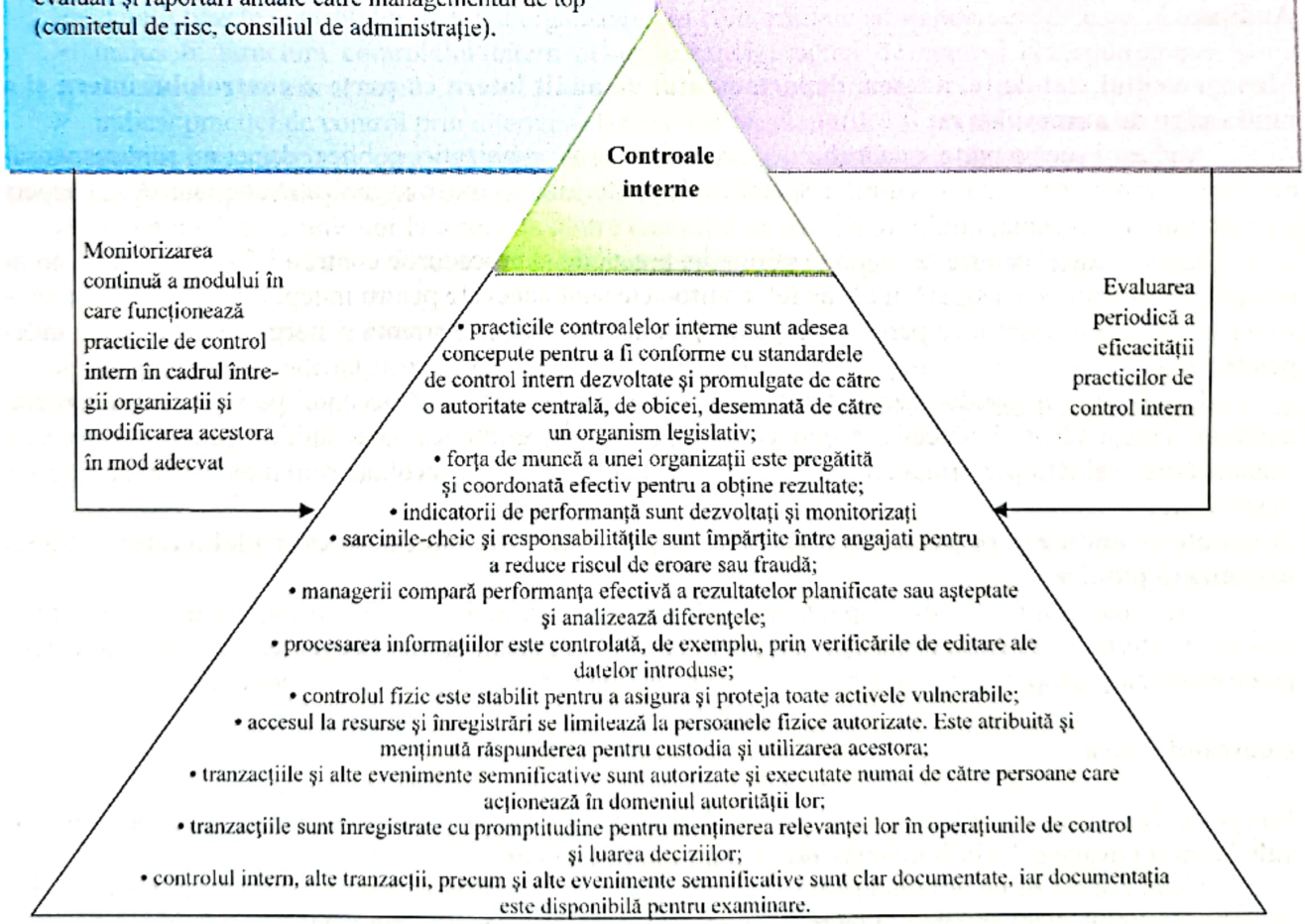
Cadrul pentru stabilirea și menținerea eficientă a controlului intern

Rolurile și responsabilitățile managerilor privind controlul intern

- Crearea unui mediu de control pozitiv prin:
  - stabilirea unui ton etic pozitiv,
  - asigurarea unor îndrumări pentru un comportament corect,
  - eliminarea tentațiilor care determină un comportament imoral,
  - asigurarea unei discipline acolo unde este cazul,
  - asigurarea unui cod scris de conduită etică pentru angajați.
- Asigurarea unui nivel de competență ridicat în vederea îndeplinirii sarcinilor;
- Definirea clară a unor zone-cheie de autoritate și responsabilitate;
- Stabilirea mecanismelor/cadrelor adecvate de raportare;
- Stabilirea politicilor și procedurilor controlului intern, având la bază analiza și managementul riscului;
- Utilizarea pregătirii profesionale, a comunicării/informării manageriale și a acțiunilor zilnice a managerilor la toate nivelele, pentru consolidarea importanței controlului intern;
- Monitorizarea controlului intern al operațiunilor, prin evaluări și raportări anuale către managementul de top (comitetul de risc, consiliul de administrație).

Roluri și responsabilități ale auditorilor (interni)

- Menținerea independenței în fapt și în aparență;
- Asigurarea competenței profesionale a personalului de audit;
- Recomandări făcute managementului pe zonele de risc;
- Stabilirea obiectivelor și a planului strategic de audit;
- Efectuarea auditurilor operațiunilor;
- Evaluarea sistemelor IT;
- Recomandări cu privire la modul de îmbunătățire a operațiunilor și consolidarea controalelor/Recomandarea căilor de întărire a controalelor și a modului în care acestea operează;
- Urmărirea modului în care recomandările au fost implementate efectiv și în totalitate;
- Coordonarea activităților de audit împreună cu auditorii externi;
- Implementarea sistemului de asigurare a calității auditului.



Scanned with OKEN Scanner

Managerii

Managerii ar trebui să înțeleagă că o structură puternică de control intern este esențială pentru controlul unei organizații, pentru scopul, operațiunile și resursele acesteia.

Responsabilitatea pentru asigurarea unei structuri de control intern adecvate și eficiente derivă din managementul organizației. Conducerea fiecărei organizații publice trebuie să se asigure că este instituită o structură de control intern adecvată, revizuită și actualizată permanent pentru a fi menținută în mod eficient. O atitudine pozitivă și susținută din partea tuturor managerilor este importantă. Toți managerii trebuie să fie persoane cu integritate personală și profesională. Ei trebuie să mențină un nivel de competență care să le permită înțelegerea importanței dezvoltării, implementării și menținerii controalelor interne eficiente.

Conducerea stabilește independent funcția de audit (intern) ca parte-cheie a structurii de control intern. Managementul ar trebui să stabilească obiectivele pentru funcția de audit și să nu impună auditorilor nicio restricție în îndeplinirea misiunii acestora. Pentru asigurarea independenței, șeful departamentului de audit ar trebui să raporteze direct conducerii organizației. Conducerea organizației ar trebui să selecteze o persoană cu experiență, bine calificată, pentru coordonarea departamentului de audit intern, să furnizeze resurse suficiente și un personal competent să efectueze operațiunile de audit. În acest sens, managerii trebuie să colaboreze, în mod constructiv, cu auditorii pentru a identifica riscurile și pentru a proiecta controale de atenuare și trebuie să ofere auditorilor responsabilitatea evaluării periodice a operațiunilor de control intern pentru a identifica punctele slabe și pentru a recomanda măsuri corective.

Auditorii

Managementul stabilește, adesea, departamentul de audit intern ca parte a controlului intern și a unui cadru de autoevaluare.

Auditorii sunt o parte a cadrului de control intern al organizației publice, dar ei nu sunt responsabili pentru implementarea procedurilor specifice de control intern într-o organizație auditată. Acest aspect este atributul managementului.

Rolul auditorilor este de a audita politicile, practicile și procedurile controlului intern dintr-o organizație pentru obținerea asigurării că, astfel, controalele sunt adecvate pentru îndeplinirea misiunii organizației. Deși auditorii pot face parte din organizația auditată, este importantă și necesară menținerea independenței acestora.

La rândul său, conducerea poate demonstra sprijinul său punând accentul pe valoarea/importanța auditului independent și obiectiv. Conducerea ar trebui de asemenea să identifice zonele ce necesită îmbunătățirea calității performanței și să reacționeze la informațiile dezvoltate prin intermediul auditurilor desfășurate.

O unitate de audit extern poate, de asemenea, să joace un rol în auditarea controlului intern al unei organizații publice.

Cele mai multe organizații publice sunt, de asemenea, auditate printr-o funcție de audit extern. Auditorii externi sunt numiți în funcție și raportează unui organism de supraveghere. Acest auditor extern poate examina și propune/sugera îmbunătățiri cu privire la controlul intern dintr-o entitate publică.

Controlul intern

Simplu definit, controlul intern este procesul prin care o organizație își administrează activitățile sale în mod eficace și își îndeplinește misiunea în mod eficient.

Controlul intern nu ar trebui să fie privit ca un sistem separat în cadrul unei organizații publice. Mai degrabă, controlul intern ar trebui să fie recunoscut ca parte integrantă a fiecărui sistem de management.

Stabilirea unui control intern eficient implică o evaluare a riscurilor cărora organizația trebuie să le facă față atât din surse interne, cât și externe. O precondiție a evaluării riscului este stabilirea obiectivelor clare, coerente care reprezintă scopuri ce trebuie atinse. Evaluarea riscului reprezintă identificarea și analizarea riscurilor relevante asociate cu atingerea obiectivelor. Practicile controlului intern (cum ar fi

Scanned with OKEN Scanner

procedurile, procesele, structura organizatorică, atribuirea responsabilității și autorității) ar trebui proiectate și implementate în vederea atingerii obiectivelor.

De asemenea, informațiile ar trebui înregistrate și comunicate în scris conducerii și altor persoane interesate, într-un interval de timp care să permită efectuarea controlului intern și a altor responsabilități. Monitorizarea controlului intern ar trebui să evalueze calitatea performanței în timp și să se asigure că rezultatele/constatările auditului și alte revizuiri sunt rezolvate cu promptitudine.

Lista de verificare pentru Manageri

La stabilirea cadrului general de control intern ați:

- evaluat riscurile cu care se confruntă organizația?
- identificat obiectivele de control pentru gestionarea riscurilor?
- stabilit politicile și procedurile de control care să ducă la îndeplinirea obiectivelor de control?
- creat un mediu de control intern pozitiv?
- menținut și demonstrat/manifestat integritatea personală și profesională, precum și valorile etice?
- menținut și demonstrat/manifestat un nivel de calificare/aptitudini necesar pentru susținerea performanței efective și eficiente?
- menținut și demonstrat/manifestat o înțelegere suficientă a controalelor interne pentru a îndeplini responsabilitățile în mod eficient?

Pentru implementarea controlului intern ați:

- adoptat un control intern real/efectiv în cadrul întregii organizații?
- stabilit bazele controlului intern al organizației în conformitate cu standardele de control intern?
- inclus în structura controlului intern al organizației practici de control corespunzătoare și cu referire la cost-eficacitate?
- indicat practici de control prin intermediul directivelor, planurilor și politicilor de management?
- stabilit o monitorizare continuă a derulării practicilor de control intern ale organizației?

În cadrul preocupărilor privind funcția de audit ați:

- arătat înțelegere referitor la diferența dintre controlul intern și auditul intern?
- recunoscut faptul că o funcție de audit intern este parte integrantă a controlului intern al organizației?
- înființat o funcție/structură de audit intern?
- asigurat independența structurii de audit intern în cadrul organizației?
- stabilit un sistem de monitorizare a progresului realizat de către organizație în implementarea recomandărilor auditorilor interni și externi?

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI GOV 9130

Informaţii suplimentare privind Gestionarea Riscului Entităţii

Scanned with OKEN Scanner

Informaţii suplimentare (documente explicative) despre Gestionarea Riscului Entităţii

Prefaţă

Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern, emise în anul 1992, au fost concepute ca un document viu ce reflectă viziunea pe care standardele ar trebui să o promoveze pentru proiectarea, implementarea şi evaluarea controlului intern. Această viziune implică un efort continuu pentru actualizarea Liniilor directoare.

Al 17-lea Congres INCOSAI (Seoul, 2001) recunoaşte necesitatea stringentă a actualizării Liniilor directoare din anul 1992 şi cade de acord asupra faptului că ar trebui să se bazeze pe documentul Control Intern - Cadru Integrat COSO. Consultarea ulterioară a arătat că trebuie dezvoltate valorile etice şi trebuie oferite mai multe informaţii asupra principiilor generale ale activităţilor de control în legătură cu procesarea informaţiilor.

Liniile Directoare pentru Control Intern actualizate au fost publicate în anul 2004 şi ele ar trebui privite ca un document viu care, în timp, necesită o dezvoltare şi o îmbunătăţire pentru a cuprinde impactul unor noi dezvoltări cum ar fi documentul cadru COSO al gestionării riscului entităţii - *COSO's Enterprise Risk Management framework*. În consecinţă, această suplimentare a liniilor directoare a fost realizată pentru a cuprinde şi reflecta gândirea curentă asupra gestionării riscului, aşa cum este stabilită în documentul cadru ERM COSO (Gestionarea Riscurilor Entităţii). Deoarece documentul se adresează, în primul rând, cititorilor sectorului public, termenul "entitate" este folosit în locul termenului "întreprindere" deoarece acesta are o legătură specială cu sectorul privat.

Informaţiile suplimentare furnizate în acest document sunt rezultatul efortului unit al membrilor Subcomitetului pentru Standardele de Control Intern INTOSAI. Această actualizare a fost coordonată de un grup de lucru/grup operativ stabilit între membrii subcomitetului, având reprezentanţi din SAI Franţa, Ungaria, Bangladesh, Lituania, Olanda, Oman, Ucraina, România, Regatul Unit, SUA şi Belgia (preşedinte).

Introducere

Premisa principală a documentului Control Intern - Cadru Integrat COSO Gestionarea Riscului Entităţii este aceea că fiecare entitate există pentru a furniza valoare pentru acţionarii proprii.

În sectorul public, aşteptarea generală este aceea că funcţionarii publici trebuie să slujească interesul public cu corectitudine şi să gestioneze în mod adecvat resursele publice.

Toate entităţile se confruntă cu nesiguranţa, iar provocarea pentru management este aceea de a determina (nivelul de nesiguranţă acceptat pentru obţinerea celei mai bune valori pentru acţionari) câtă nesiguranţă poate fi acceptată în lupta de a obţine cea mai bună valoare pentru acţionari. Este, de asemenea, important să notăm (de semnalat) că nesiguranţa prezintă şi risc şi oportunitate, cu potenţial de scădere sau creştere a valorii ori, în termenii utilizaţi în sectorul public, pentru a servi mai mult sau mai puţin interesul publicului.

Scopul Gestionării Riscului Entităţii este de a permite managementului (să trateze în mod eficient nesiguranţa şi riscul asociat acesteia) să se descurce în mod eficient atât cu elementul de nesiguranţă şi cu riscul asociat acesteia, cât şi cu oportunitatea de a spori capacitatea de adăugare de valoare sau, în termeni utilizaţi, în sectorul public, de a oferi servicii mai eficiente, economice şi eficace şi de a ţine cont de valori cum ar fi echitatea şi dreptatea.

Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public văd controlul intern ca oferind o vedere de ansamblu a documentului-cadru conceptual prin care o entitate poate fi condusă în obţinerea obiectivelor.

Documentul cadru pentru control intern COSO şi alte modele similare privesc controlul intern ca pe o etapă suplimentară prin care entitatea poate fi condusă pe baza identificării riscurilor şi oportunităţilor viitoare pentru îmbunătăţirea obiectivelor şi proiectarea controlului intern, astfel încât să se minimizeze riscurile şi să se maximizeze oportunităţile.

Dacă se extinde definiţia funcţiilor acoperite de guvernanţa corporativă, gestionarea riscului entităţii solicită o schimbare în modul de gândire al organizaţiilor în legătură cu atingerea obiectivelor proprii. Aceasta, deoarece pentru a fi eficientă, gestionarea riscului este un proces în derulare, aplicat în stabilirea strategiei, procesul având efect transversal şi fiind afectat de toate nivelele şi de fiecare compar-

Scanned with OKEN Scanner

timent al unei entităţi, fiind proiectat să identifice toate evenimentele care vor afecta abilitatea organizaţiei de a atinge propriile obiective.

Acest document scoate în evidenţă un cadru recomandat pentru aplicarea principiilor de gestionare a riscului în sectorul public şi furnizează o bază cu ajutorul căreia se poate evalua gestionarea riscului. Oricum, acest document nu intenţionează să înlocuiască Liniile Directoare pentru Standarde de Control Intern în Sectorul Public, ci, mai degrabă, să asigure informaţii suplimentare pentru a fi utilizate împreună cu standardele, atunci când membrii statelor consideră că este adecvat să le folosească astfel. Nu intenţionează nici să limiteze sau să intervină în recunoaşterea autorităţii legate de dezvoltarea legislaţiei, a regulamentelor sau a altor politici facultative din cadrul unei organizaţii.

În concluzie, ar trebui stabilit în mod clar că acest document reprezintă o îndrumare suplimentară pentru standardele privind guvernanţa corporativă.

Liniile directoare nu oferă politici detaliate şi proceduri de implementare a celor mai bune practici ale regimului guvernanţei corporative şi nici nu presupun adaptarea acestora tuturor organizaţiilor în mediile lor de reglementare. Oricum, se oferă o completare la documentul cadru lărgit cu ajutorul căreia fiecare entitate poate dezvolta un sistem de reglementare care să sprijine maximizarea serviciilor furnizate părţilor interesate.

Cum este structurat acest document?

Documentul este structurat într-o manieră similară cu Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public. În primul capitol este definit conceptul de gestionare a riscului entităţii şi este descris scopul acestuia.

În capitolul al doilea sunt prezentate componentele gestionării riscului entităţii şi extinderea la standardele de control intern.

Capitolul 1 Ce este *"Gestionarea riscului entităţii"*

1.1. Definiţie

1.1.1. Gestionarea riscului entităţii: Control Intern - Cadru Integrat COSO, stabileşte faptul că gestionarea riscului se ocupă cu riscuri şi oportunităţi ce afectează crearea de valoare sau păstrarea valorii, definindu-se astfel:
"Gestionarea riscului entităţii este un proces derulat de comitetul director al unei entităţi, de manageri sau de alt personal, aplicat transversal în cadrul entităţii prin stabilirea strategiei, proiectat să identifice potenţiale evenimente ce pot afecta entitatea şi gestiona riscul în cadrul înclinaţiei la risc şi să ofere o asigurare rezonabilă referitoare la atingerea obiectivelor entităţii." (COSO ERM model 2004)

1.1.2. În sectorul public termenul de creare de valoare şi păstrare de valoare nu are atât de multă relevanţă ca în sectorul privat. Oricum, definiţia doreşte să cuprindă, în mod larg, cât mai multe sectoare şi tipuri de organizaţii posibile. Astfel, se încearcă înlocuirea noţiunii de creare şi păstrare a serviciilor, cu crearea şi păstrarea valorii, pentru ca definiţia să fie pe deplin aplicabilă entităţilor din sectorul public.

1.2. Identificarea misiunii

1.2.1. Punctul de pornire pentru gestionarea riscului entităţii este stabilirea misiunii sau a viziunii entităţii. În contextul misiunii, managementul ar trebui să stabilească obiectivele strategice, să selecteze strategiile pentru a atinge aceste obiective şi să fixeze grupele de obiective ajutătoare ce sunt aranjate în cascadă (în trepte) în cadrul organizaţiei.

1.3. Stabilirea obiectivelor

1.3.1. Liniile Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public stabilesc că obiectivele pot fi subdivizate în patru categorii (majoritatea obiectivelor vor fi împărţite în mai mult de o categorie). Acestea sunt:

- **Strategice** – scopuri la nivel înalt, legate sau care vin în sprijinul misiunii entităţii;

Scanned with OKEN Scanner

- **Operaţionale** – executarea operaţiunilor în mod sistematic, etic, economic, eficient şi eficace şi protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor şi pagubelor;
- **De raportare** – încrederea în rapoarte, inclusiv, îndeplinirea obligaţiilor de răspundere;
- **De conformitate** – conformitate cu legile şi regulamentele aplicabile şi de a acţiona în concordanţă cu politica Guvernului,

1.3.2. Obiectivele din primele două categorii nu sunt pe deplin în controlul entităţii asfel încât orice sistem de gestionare a riscului poate doar să furnizeze o asigurare rezonabilă pentru gestionarea acestor riscuri în mod satisfăcător, dar trebuie să dea posibilitatea managementului să fie conştient de amplitudinea la care aceste obiective vor fi atinse. Oricum, obiectivele legate de încrederea în raportare şi conformitate sunt în cadrul controlului entităţii, astfel încât gestionarea riscului va da posibilitatea managementului să se asigure că obiectivele sunt îndeplinite.

1.4. Identificarea evenimentelor – riscuri şi oportunităţi

1.4.1. Din momentul în care au fost fixate obiectivele, este necesară gestionarea riscului pentru identificarea evenimentelor care pot avea un impact asupra îndeplinirii acelor obiective. Evenimentele pot avea impact negativ, pozitiv sau şi negativ şi pozitiv. Evenimentele cu impact negativ reprezintă riscuri ce pot împiedica abilitatea entităţii de a îndeplini obiectivele proprii. Aceste riscuri pot apărea datorită factorilor externi sau interni. Figura 1, de mai jos, prezintă multe din riscurile cu care entităţile guvernamentale se confruntă – ar putea exista însă şi alte riscuri particulare relevante pentru unele entităţi.

1.4.2. Evenimentele cu impact pozitiv pot imprima impact negativ sau pot să reprezinte oportunităţi. Oportunităţile reprezintă posibilitatea ca un eveniment ce va avea loc, să sporească abilitatea entităţii de a atinge obiectivele proprii sau să fie capabil să atingă obiectivele într-un mod mai eficient. Căutând să micşoreze riscurile, managementul ar trebui să întocmească planuri cu ajutorul cărora să profite de aceste oportunităţi.

1.5. Comunicarea şi învăţarea/studiul

1.5.1. Determinarea faptului că gestionarea riscului unei entităţi este eficientă (determinarea eficienţei gestionării riscurilor), este o parte fundamentală a procesului. Managementul trebuie să judece dacă componentele gestionării riscului sunt prezente şi operează (se realizează în mod) eficient, adică dacă nu există slăbiciuni materiale şi dacă toate riscurile au fost aduse la parametrii acceptabili, daţi de dispoziţia la risc/apetitul la risc a entităţii. Acolo unde gestionarea riscului este eficientă, managementul va înţelege întinderea până la care obiectivele din toate cele patru categorii sunt aliniate cu misiunea şi criteriul de îndeplinire. Comunicarea eficientă şi efectivă de la vârf până la nivelul de jos este esenţială pentru facilitarea procesului.

1.6. Limitările

1.6.1. Indiferent de cât de bine este proiectat şi operează sistemul, gestionarea riscului nu poate furniza managementului asigurarea absolută referitoare la îndeplinirea obiectivelor generale. În schimb, prin acest document se recunoaşte că se obţine numai un nivel rezonabil de asigurare.

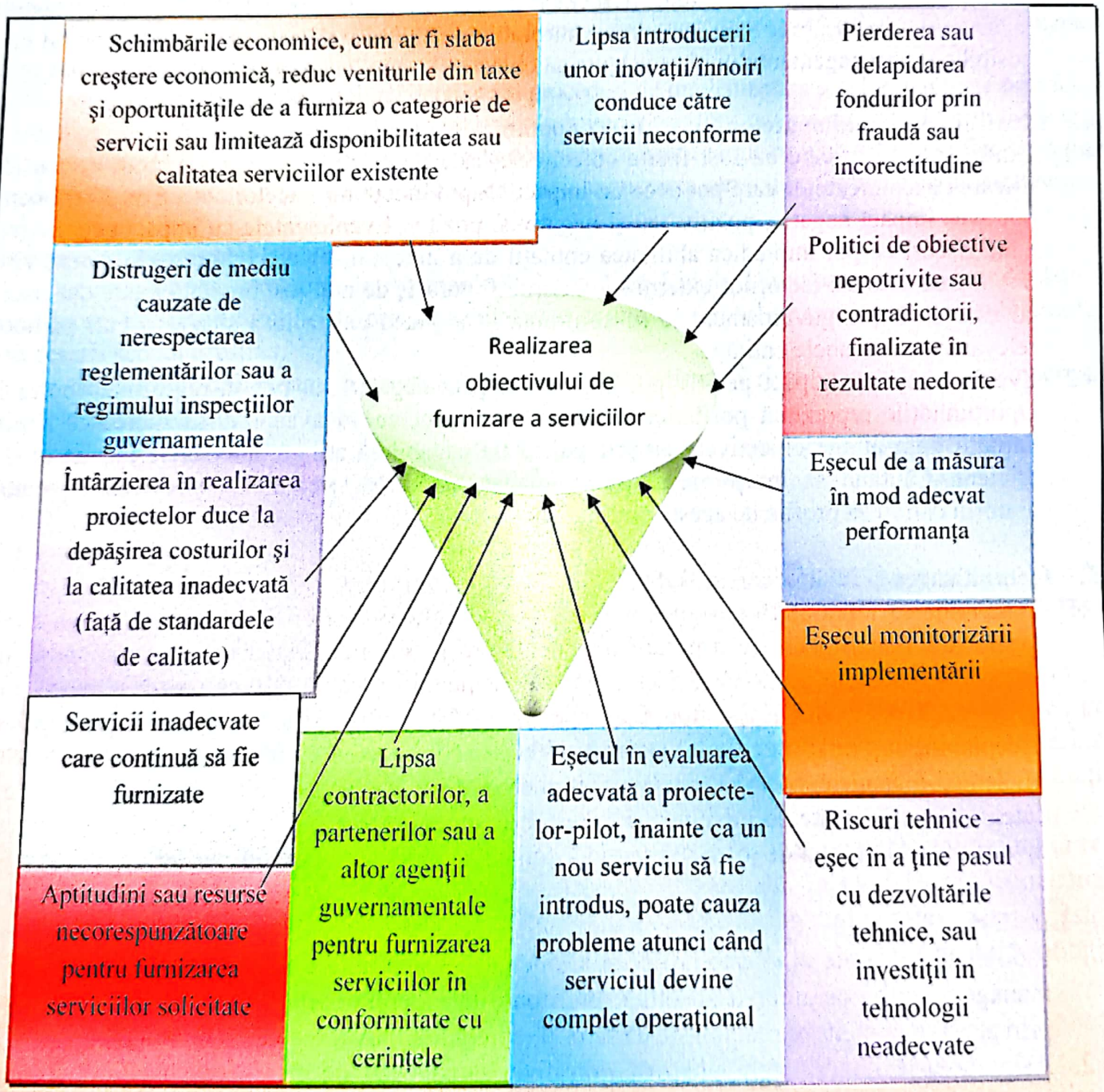
1.6.2. Asigurarea rezonabilă echivalează cu un nivel satisfăcător de încredere a faptului că obiectivele vor fi atinse sau că managerilor li se va aduce la cunoştinţă, în timp util, că obiectivele nu pot fi atinse. Pentru a determina de câtă asigurare este necesar pentru a se ajunge la un nivel satisfăcător de încredere este o problemă de judecată. În exercitarea acestei judecăţi, conducerea va trebui să ia în consideraţie dispoziţia la risc/apetitul la risc al entităţii şi evenimentele ce au impact asupra îndeplinirii obiectivelor.

1.6.3. Asigurarea rezonabilă reflectă concepţia că nesiguranţa şi riscul legate de viitor nu pot fi prevăzute cu siguranţă de nimeni. În plus, factori din afara controlului sau influenţei entităţii, cum ar fi cei politici, pot avea impact asupra abilităţii de a atinge propriile obiective. În sectorul public, factori din afara controlului entităţii pot chiar să schimbe obiectivele majore într-un timp scurt. Limitările rezultă, de asemenea, din următoarele realităţi: judecata omenească în luarea unor decizii poate fi imperfectă; eşecurile pot interveni datorită erorilor umane, cum ar fi simplele greşeli sau abateri;

Scanned with OKEN Scanner

deciziile care trebuie să reacţioneze la riscuri şi stabilirea controalelor necesare pentru a lua în calcul costurile şi beneficiile; controalele pot fi înşelate prin înţelegeri secrete între două sau mai multe persoane iar conducerea poate să nu ţină cont de sistemul de control. Aceste limitări fac cu neputinţă de realizat posibilitatea ca managementul să aibă o asigurare absolută a faptului că obiectivele vor fi atinse. Figura 1 stabileşte câteva dintre riscurile tipice. Scopul lor este, mai degrabă, de a fi reprezentative decât exhaustive.

Figura 1 Care sunt "riscurile tipice" cu care se confruntă entităţile publice?



Scanned with OKEN Scanner

1.7. Legătura dintre Controlul intern şi Gestionarea riscului

1.7.1. În multe entităţi, gestionarea riscului poate fi privită ca o evoluţie firească a modelului de control intern. Multe organizaţii vor căuta să aplice modelul de control intern înainte de a implementa conceptele de bază privind gestionarea riscului. Controlul intern este parte integrantă a gestionării riscului entităţii.

Gestionarea riscului cuprinde controlul intern, în plus, formează un concept mai robust asupra modului în care în deciziile de afaceri ale unei entităţi ar trebui să se renunţe la esenţa misiunii şi la obiectivele asociate şi că gestionarea riscului furnizează un instrument pentru manageri pentru a-i ajuta să reacţioneze corect la un eveniment particular.

Modelul Gestionarea riscului entităţii merge mai departe decât Liniile Directoare pentru Control Intern INTOSAI, într-un număr de domenii, în detaliu:

- Categoriile de obiective sunt vaste şi, de asemenea, includ raportări complete, informaţii din afara sferei financiare, obiective strategice;
- Extinderea componentei de evaluare a riscului şi introducerea conceptului de risc deosebit, cum ar fi apetitul la risc, toleranţa la risc, reacţia la risc;
- Subliniază importanţa independenţei directorilor din cadrul conducerii şi elaborează rolul şi responsabilităţile lor.

Capitolul 2 Componentele Gestionării riscului entităţii

Gestionarea riscului este alcătuită din 8 componente legate între ele. Ele derivă din modul în care managementul conduce afacerea/activitatea şi sunt cuprinse în procesul de management. Componentele sunt:

- mediul intern,
- identificarea evenimentelor,
- evaluarea riscurilor,
- răspunsul la risc,
- activităţile de control,
- informarea şi comunicarea,
- monitorizarea,
- stabilirea obiectivelor.

În aplicarea componentelor gestionării riscului, o entitate ar trebui să ia în consideraţie scopul activităţilor sale la toate nivelurile organizaţiei. Trebuie să ţină cont şi de noile iniţiative şi proiecte folosind documentul-cadru al gestionării riscului.

Aplicarea Gestionării riscului transversal în cadrul entităţii

Managementului i se solicită un portofoliu de perspectivă al riscului. Ca o consecinţă conducerea de la toate nivelurile trebuie să ia în consideraţie evenimentele care pot avea impact în domeniile lor de activitate şi să le "împingă" către managementul de vârf.

Această evaluare poate fi cantitativă sau calitativă. Managementul de vârf ar trebui să utilizeze aceste evaluări la toate nivelele şi în toate activităţile sale ca să poată realiza un nivel de evaluare totală a riscului la nivelul întregii entităţi.

Importanţa oamenilor

Gestionarea riscului entităţii este introdusă şi făcută să funcţioneze eficient de către management şi alte categorii de personal. Este dusă la îndeplinire prin ceea ce fac şi spun indivizii în cadrul entităţii. În mod similar, gestionarea riscului afectează acţiunile angajaţilor. Fiecare angajat este un individ cu competenţe şi înţelegeri diferite. Gestionarea riscului caută să furnizeze mecanisme care să dea posibilitatea angajaţilor să înţeleagă riscul în contextul obiectivelor entităţii.

Angajaţii ar trebui să-şi cunoască responsabilităţile şi limitele de autoritate. În consecinţă, trebuie să existe o legătură clară şi concisă între îndatoririle indivizilor şi modul în care acestea sunt duse la îndeplinire. Conducerea superioară trebuie să asigure în primul rând supravegherea. Ea trebuie să asigure

Scanned with OKEN Scanner

direcţia, să aprobe strategiile şi tranzacţiile certe iar politicile să joace un rol vital în impunerea culturii organizaţionale.

2.1. Mediul riscului/contextul

2.1.1. Mediul riscului reprezintă tonul organizaţiei, influenţează conştiinciozitatea tuturor oamenilor săi şi, prin asigurarea disciplinei şi a structurii, este baza tuturor celorlalte componente ale gestionării riscului. Factorii de mediu intern includ filozofia gestionării riscului în entitate; dispoziţia entităţii la risc/apetitul la risc; supravegherea de către comitetul director; valorile etice, integritatea şi competenţele angajaţilor; modul în care managementul distribuie autoritatea şi responsabilităţile, organizează şi dezvoltă angajaţii.

2.1.2. Filozofia gestionării riscului unei entităţi reprezintă un set de păreri şi atitudini împărtăşite care stabilesc modul în care entitatea consideră riscul în orice face, de la stabilirea strategiei până la activităţile operaţionale de zi cu zi. Influenţează cultura şi stilul operaţional, inclusiv modul în care sunt identificate riscurile, felurile de riscuri acceptate şi modul în care sunt ele gestionate. Filozofia gestionării riscului unei entităţi trebuie cuprinsă în declaraţiile de politică, în comunicările orale şi scrise către acţionari şi angajaţi şi în luarea deciziilor. Este de o importanţă majoră ca managementul de vîrf să întărească filozofia, fără să ţină seama de metoda de comunicare, nu numai în cadrul politicilor de comunicare, dar şi în acţiunile zilnice.

2.1.3. Dispoziţia la risc/apetitul la risc reprezintă suma riscurilor la un nivel larg, pe care entitatea este dispusă să o accepte în căutarea atingerii obiectivelor proprii. Reflectă filozofia gestionării riscului şi influenţează cultura şi stilul operaţional al entităţii. Dispoziţia la risc/apetitul la risc poate fi luată în consideraţie atât cantitativ, cât şi calitativ. Trebuie luată în consideraţie în stabilirea strategiei.

2.1.4. În plus, când se identifică riscul şi se selectează dispoziţia la risc/apetitul la risc, entităţile din sectorul public trebuie să aibă în vedere "iniţiativa lărgită". Opiniile şi aşteptările organizaţiilor ce sponsorizează şi cele sponsorizate, alte organizaţii guvernamentale sau cele ce stabilesc legislaţia şi opiniile organizaţiilor partenere pot conduce, în mod clar, la o filozofie adecvată de gestionare a riscului şi la o dispoziţie la risc/apetitul la risc.

2.1.5. Conducerea superioară a unei entităţi este o parte importantă a mediului intern şi influenţează semnificativ elementele acestuia. Este o banalitate faptul că poate fi stabilită cultura organizaţională sau poate fi subminată de către "tonul dat de la vârf". Independenţa conducerii superioare faţă de conducerea executivă (ex.: director financiar) experienţa şi calitatea acestora, gradul de implicare şi de cercetare şi caracterul oportun al activităţilor joacă un rol foarte important. Membrii conducerii de execuţie pot fi parte a managementului superior, dar pentru eficienţa mediului intern echipa managementului superior trebuie să fie constituită din câţiva membri independenţi din afara entităţii. Aceasta, deoarece conducerea superioară trebuie să fie pregătită pentru a deţine autoritatea asupra conducerii executive pentru a considera/justifica prin chestionare activităţile şi pentru a fi pregătiţi să prezinte viziuni alternative.

2.1.6. Valorile etice şi integritatea influenţează modul în care sunt implementate obiectivele şi strategia. Deoarece reputaţia bună a unei entităţi este atât de valoroasă, standardele de comportament trebuie să fie mai presus de concordanţa cu minimul standardelor legale. Comportamentul etic şi integritatea conducerii sunt subproduse ale culturii corporative, care includ standarde de comportament şi de etică şi modul în care acestea sunt comunicate şi aplicate. Managementul de vârf joacă un rol-cheie în determinarea culturii corporative. O subliniere exagerată a rezultatelor pe termen scurt, în contrast cu atingerea misiunii generale, poate cultiva un mediu intern neadecvat.

2.1.7. Codurile de conduită sunt importante la stabilirea şi promovarea tonului etic corespunzător. Canalele de comunicaţie îndreptate în sus (sau procedurile de avertizare), sunt, de asemenea, foarte importante acolo unde angajaţii se simt confortabil în a aduce informaţii relevante conducerii. În orice caz, un cod de conduită scris nu asigură prin el însuşi faptul că procedurile sunt respectate/aplicate, chiar dacă toţi angajaţii dovedesc că sunt conştienţi, sau că li s-a adus la cunoştinţă comportamentul care este aşteptat de la ei. Pentru conformitate, importante sunt penalităţile aplicate celor care nu respectă codul.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.8. Competenţele reflectă cunoştinţele şi aptitudinile necesare pentru desfăşurarea sarcinilor atribuite. În acest sens, este necesar sprijinul departamentului de resurse umane privind practicile care au legatură cu angajarea şi promovarea persoanelor corespunzătoare, pregătirea profesională şi preocuparea privind slabele performanţe. Managementul trebuie să precizeze nivelul de competenţă pentru sarcini particulare şi să le transpună în fişa postului pentru acele posturi deosebite. Este important de recunoscut că poate exista un schimb între competenţe şi cost.

2.1.9. Structura organizaţională a unei entităţi furnizează documentul-cadru pentru planificarea, execuţia, controlul şi monitorizarea activităţilor. Structura organizaţională adoptată va fi adecvată necesităţilor entităţii. Unele sunt centralizate, altele descentralizate, unele organizate după locaţia geografică, altele prin funcţiile pe care le îndeplinesc. Oricare ar fi structura, o entitate trebuie organizată, astfel încât să permită gestionarea eficientă a riscului şi să desfăşoare activităţile, astfel încât să atingă obiectivele.

2.1.10. Atribuirea autorităţii şi responsabilităţii implică un grad până la care indivizii şi echipele sunt autorizate şi încurajate să ia iniţiativa pentru a rezolva problemele, la fel ca şi limitele autorizării lor. Provocările cheie există pentru a asigura faptul că personalul înţelege obiectivele entităţii şi modul în care acţiunile lor contribuie la îndeplinirea acestor obiective. Responsabilitatea este la fel de importantă ca şi autoritatea. Mediul intern este, în mod major, influenţat de limita/întinderea până la care indivizii recunosc că vor fi făcuţi responsabili.

2.2. Stabilirea obiectivelor

2.2.1. Obiectivele sunt stabilite la un nivel strategic, stabilind o bază a nivelelor de operaţiuni scăzute, raportare şi conformitate cu obiectivele. Fiecare entitate se confruntă cu o varietate de riscuri din surse externe şi interne şi o precondiţie pentru identificarea eficientă a evenimentelor, evaluarea riscurilor iar răspunsul la risc îl reprezintă stabilirea obiectivelor. Obiectivele trebuie stabilite înainte ca managementul să poată identifica şi evalua riscul la îndeplinirea lor şi să acţioneze pentru a diminua aceste riscuri. Obiectivele sunt aliniate cu dorinţa/dispoziţia la risc a entităţii, şi urmăresc nivelul toleranţei la risc a entităţii.

2.2.2. Misiunea stabileşte, în termeni largi, la ce se aspiră în cadrul entităţii. Managementul stabileşte obiectivele, formulează strategia şi stabileşte operaţiunile de legătură. Obiectivele strategice reprezintă scopuri de nivel înalt aliniate la misiunea entităţii şi o şi sprijină totodată. Strategia implementată să atingă misiunea şi obiectivele legate de ea tinde să fie mai dinamică decât misiunea şi va fi ajustată, astfel încât să ia în consideraţie condiţiile de schimbare.

2.2.3. În ciuda diversităţii obiectivelor din cadrul entităţii există câteva categorii largi ce pot fi aplicate. Toate obiectivele se vor regăsi în una sau mai multe dintre următoarele:

- *Obiective operaţionale* – Sunt caracteristice operaţiunilor de eficienţă şi eficacitate ale entităţii, inclusiv obiectivele privind performanţa şi siguranţa resurselor împotriva pierderilor. Când sunt utilizate în legătură cu raportarea publică, poate fi folosită o definiţie extinsă a "siguranţei resurselor/activelor": se ocupă cu prevenirea şi detectarea sau corectarea nealocării fondurilor publice. Ele trebuie să reflecte mediul particular în care funcţionează entitatea. Întrucât obiectivele operaţionale sunt puncte focale pentru direcţionarea resurselor alocate, dacă nu sunt clare sau bine planificate, resursele pot fi canalizate greşit.
- *Obiective de raportare* – Acestea aparţin siguranţei de raportare şi pot implica informaţii financiare şi ne-financiare. Obiectivele de raportare sunt în legătură cu informaţiile pregătite pentru părţile externe, cheia unei raportări de încredere fiind aceea de a furniza conducerii informaţii complete şi corecte corespunzătoare scopului intenţionat. Fără aceste informaţii îi este foarte dificil conducerii să ia decizii bune.
- *Obiective de conformitate* – Acestea au legătură cu legile şi regulamentele. Solicitările pot fi legate de pieţe, de mediu, de asigurările sociale ale angajaţilor etc. Unele entităţi trebuie să fie în concordanţă cu obiectivele internaţionale de conformitate.

2.2.4. Eficacitatea gestionării riscului entităţii furnizează o asigurare rezonabilă că obiectivele operaţionale, de raportare şi de conformitate ale entităţii sunt atinse.

Scanned with OKEN Scanner

Dispoziţia la risc/apetitul la risc, stabilit/ă de către conducere şi de comitetul director este "un stâlp indicator" în stabilirea strategiei şi evaluarea importanţei obiectivelor corespunzătoare.

2.2.5. Dispoziţia la risc/apetitul la risc este nivelul de risc pe care o entitate este pregătită să îl accepte în furnizarea valorii (sub forma serviciilor publice) către acţionari. De obicei, o serie de strategii poate fi proiectată pentru a îndeplini misiunea dorită, fiecare strategie având riscuri diferite. Conducerea trebuie să selecteze strategia şi obiectivele asociate care se potrivesc cu dispoziţia la risc/apetitul la risc.

2.2.6. Toleranţa la risc reprezintă nivelurile acceptabile de variaţie relativă faţă de atingerea obiectivelor. Ele pot fi măsurabile prin intermediul obiectivelor de performanţă.
Funcţionarea în cadrul toleranţei la risc furnizează conducerii mari asigurări că entitatea activează în termenii dispoziţiei la risc/apetitului la risc şi va atinge obiectivele.

2.3. Identificarea evenimentelor

2.3.1. Managementul identifică evenimente posibile, care, dacă apar vor afecta entitatea. Evenimentele trebuie clasificate, astfel încât ele să reprezinte oportunităţi sau, în mod contrar, să afecteze abilitatea entităţii de a implementa cu succes strategia şi să atingă obiectivele. Când se identifică evenimentele, conducerea ia în consideraţie varietatea factorilor interni şi externi ce pot face să apară riscuri sau oportunităţi, în contextul întregii arii a entităţii.

2.3.2. Un eveniment este un incident sau o apariţie din surse externe sau interne ce afectează implementarea strategiei sau îndeplinirea obiectivelor. Evenimentele pot avea impact pozitiv sau negativ sau ambele. Evenimentele se clasifică de la evidente la obscure, iar efectele lor de la irelevante până la extrem de semnificative.
Pentru a evita evenimentele neplăcute, identificarea este făcută mai bine separat de evaluarea probabilităţii apariţiei evenimentului sau impactul său.
Pentru a evita nesupravegherea evenimentelor, identificarea acestora se face separat de probabilitatea apariţiei unui eveniment şi a impactului pe care acesta îl poate avea.

2.3.3. Este necesar ca managementul să înţeleagă cheia clasificării factorilor externi şi interni care conduc la apariţia evenimentelor. Factorii externi pot include ,dar nu se limitează doar la acestea, de la schimbări în mediile politic, social şi tehnologic la aspecte economice care afectează entitatea sau furnizorii acesteia. Factorii interni furnizează schimbări ce pot include infrastructura entităţii, câte locaţii administrează entitatea, aptitudinile şi competenţele personalului şi modul în care activează sistemul de informaţii de afaceri.

2.3.4. Tehnicile de identificare a evenimentelor privesc atât spre viitor, cât şi spre trecut. Tehnicile care se concentrează pe evenimente trecute pot lua în consideraţie probleme ca raportul anual şi conturile, neîndeplinirea obligaţiilor de plată vechi şi rapoartele interne. Tehnicile care se concentrează pe evenimente viitoare pot lua în consideraţie factori precum schimbările demografice, noi condiţii de piaţă şi schimbările aşteptate în mediul politic. Tehnicile variază în nivelul lor de sofisticare şi automatizare şi pot fi concentrate pe un nivel superior sau inferior de evenimente.

2.3.5. Evenimentele nu apar, de obicei, izolate. Un eveniment poate trage alt eveniment legat de un altul. Conducerea trebuie să înţeleagă modul în care evenimentele se leagă unele de altele. Prin evaluarea relaţiei de legătură, poate fi posibil să se determine unde trebuie direcţionate mai bine eforturile de gestionare a riscului.

2.3.6. De asemenea, poate fi utilă gruparea evenimentelor posibile în categorii. Prin agregarea evenimentelor orizontal de-a lungul entităţii şi vertical în cadrul operaţiunilor, conducerea poate câştiga o înţelegere a relaţiei dintre evenimente. Gruparea evenimentelor poate oferi o îndrumare pentru răspunsurile care ar putea fi cele mai eficiente. De asemenea, fiecare entitate va dezvolta metode proprii de grupare a evenimentelor acolo unde există instrumente standarde cum ar fi Analiza de Piaţă PEST (Politic, Economic, Social Tehnologic – un instrument folositor pentru înţelegerea şi evaluarea impactului factorilor externi asupra îndeplinirii obiectivelor entităţii) ce poate servi ca bază.

2.4. Evaluarea riscurilor

2.4.1. Evaluarea riscurilor permite unei entităţi să ia în consideraţie întinderea până la care evenimentele potenţiale au un impact asupra îndeplinirii obiectivelor. Conducerea ar trebui să evalueze eveni-

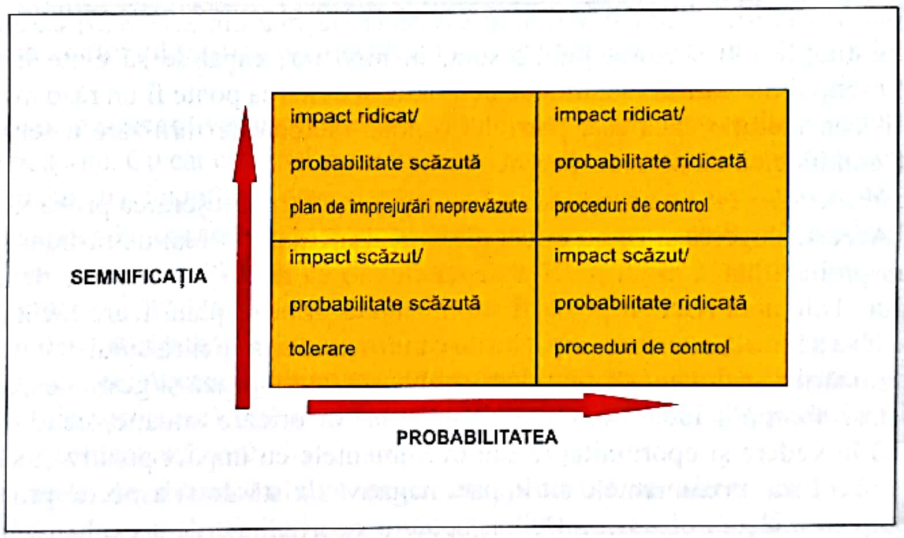
Scanned with OKEN Scanner

mentele din două perspective – impact şi probabilitate – utilizând o combinaţie de tehnici cantitative şi calitative. Impactele pozitive şi negative ale evenimentelor pot fi evaluate în mod individual sau în cadrul categoriei impactului produs transversal în cadrul entităţii. Riscurile ar trebui evaluate atât pe bază inerentă cât şi din punct de vedere rezidual/restant.

2.4.2. Deşi, uneori, termenul "evaluarea riscului" a fost utilizat în legatură cu o singură activitate, în contextul gestionării riscului entităţii, componenta de evaluare a riscului reprezintă o continuă şi iterativă influenţă reciprocă de acţiuni care au loc în interiorul entităţii. Obiectivul evaluării riscurilor este de a identifica acele evenimente care sunt suficient de importante şi semnificative pentru a concentra atenţia managementului.

2.4.3. Incertitudinea unor evenimente potenţiale trebuie evaluate din perspectiva probabilităţii şi impactului. Probabilitatea reprezintă posibilitatea ca un eveniment să apară într-o perioadă de timp dată, în timp ce impactul reprezintă dimensiunea efectului pe care evenimentul îl va avea asupra abilităţii entităţii de a-şi îndeplini obiectivele. Perioada de timp pe care managementul o evaluează pentru probabilitate, ar trebui să cuprindă şi strategia şi obiectivele aferente. Cele mai importante riscuri sunt acelea cu o mare probabilitate de apariţie şi cu un impact puternic. Dimpotrivă, riscurile cele mai puţin importante sunt acelea cu o probabilitate de apariţie scăzută şi impact scăzut. Echilibrul concentrării atenţiei managementului ar trebui să fie pe probabilităţile ridicate şi pe riscurile cu impact ridicat (vezi figura 2 de mai jos). Rezultatul final al procesului va fi acela de a atribui fiecărui risc o rată de probabilitate şi de impact. Unele entităţi utilizează o apreciere "ridicat-scăzut", altele "sistemul de lumină de trafic roşu, galben şi verde", iar altele o măsură cantitativă, cum ar fi scorul de procente.

Figura 2 Evaluarea simplă a riscului şi matricea de reacţie/răspuns



2.4.4. Metodologia de evaluare a riscului poate fi cantitativă sau calitativă. Poate să se bazeze pe metode obiective sau subiective. Nici nu este necesar ca o entitate să utilizeze tehnici de evaluare comune pentru domeniul ei de activitate. Oricum, managementul trebuie să fie conştient de preferinţele umane când evaluează riscurile şi trebuie să se asigure că toţi angajaţii importanţi înţeleg în mod unitar ce reprezintă/care este sensul terminologiei de evaluare a riscurilor. Dacă acest lucru nu este luat în considerare, va fi dificil pentru conducerea superioară să evalueze importanţa diferitelor riscuri.

2.4.5. Odată evaluate riscurile, ar trebui să iasă la iveală priorităţile riscurilor. Dacă prezentarea riscului este inacceptabilă faţă de dispoziţia la risc/apetitul la risc al entităţii, riscul ar trebui clasificat cu înaltă prioritate sau denumit "risc-cheie". Riscurilor-cheie trebuie să li se acorde o atenţie permanentă/riguroasă, la cel mai înalt nivel al entităţii. Priorităţile riscurilor se vor schimba în timp ca şi obiectivele entităţii, mediul riscurilor se schimbă şi riscurile cheie sunt adresate/localizate.

2.4.6. Riscul inerent este riscul apărut în cadrul unei entităţi, în absenţa oricăror acţiuni ale managementului pentru schimbarea/transformarea probabilităţii sau impactului evenimentelor. Riscul rezidual/rămas este riscul ce rămâne după ce s-a luat în consideraţie răspunsul existent al managemen-

Scanned with OKEN Scanner

tului. Avantajul acestei metode este acela că permite entității să identifice acele riscuri care preiau timpul managementului de a se ocupa mai bine de alte aspecte (de exemplu, deoarece riscul inerent are o probabilitate scăzută de apariție).

2.5. Reacția la risc

2.5.1. După evaluarea riscurilor importante, managementul decide asupra modului în care va răspunde. Modul de adresare a riscurilor identificate include transferul riscurilor, tratarea riscurilor, limitarea activităților și tolerarea riscurilor. În luarea în considerație a răspunsului, managementul evaluează efectul asupra probabilității și impactului, cât și a costurilor și beneficiilor fiecărui răspuns, cu scopul de selectare a răspunsurilor/reacțiilor ce aduc riscul rezidual în cadrul toleranței dorite la risc. Managementul ar trebui, de asemenea, să identifice orice oportunități ce sunt disponibile și să țină cont de mărimea entității și de perspectiva riscurilor.

2.5.2. Răspunsurile la risc se încadrează în următoarele categorii:

- *Distribuirea/transferul riscului* – reducerea probabilității sau a impactului riscului prin transferare sau în alt mod, prin divizarea unei părți a riscului. Acest lucru se poate realiza prin asigurări tradiționale sau prin plătirea către o terță parte pentru a prelua riscul pe o altă cale/în alt mod. Această opțiune este folositoare pentru diminuarea riscurilor financiare, a riscurilor activelor sau în cazul externalizării activităților. Oricum, majoritatea riscurilor nu poate fi pe deplin transferabilă. În mod deosebit, nu este posibil să se transfere un risc renumit chiar dacă s-a contractat furnizarea serviciilor.
- *Diminuarea/tratarea riscului* – marea majoritate a riscurilor va fi stabilită pe această cale. Se vor iniția acțiuni în vederea reducerii probabilității riscurilor sau a impactului lor, sau a ambelor. Aceasta implică nenumărate decizii zilnice în activitate, inclusiv proceduri de control discutate în detaliu în secțiunea 2.6. și în *Documentul COSO Control Intern – Cadru Integrat*.
- *Încheierea/finalizarea activității* - Activități existente (ieșirea din activități) care dau risc la risc. Probabil că entitățile din sectorul public sunt, în mod rar, capabile să evite livrarea unui produs/element esențial din cadrul planului de activitate și evitarea poate fi un răspuns folositor atunci când se ia în considerație dacă este potrivită o nouă metodă de furnizare a serviciilor sau dacă trebuie să se continue cu un proiect specific.
- *Tolerarea/permiterea* – Nu se întreprinde nicio acțiune pentru micșorarea probabilității sau impactul riscului. Aceasta sugerează că nu a fost identificat niciun cost real de răspuns, ce poate reduce impactul sau probabilitatea la un nivel acceptabil, sau că riscul inerent este deja în cadrul toleranței riscului. Tolerarea riscului poate fi suplimentată printr-o planificare făcută într-o astfel de manieră, încât să se poată manevra impacturile ca urmare a apariției riscului.

2.5.3. Modelul gestionării riscului entității nu doar subliniază, anticipează și gestionează riscurile dar, în cadrul aceleiași abordări, identifică și oportunitățile. În oricare situație, conducerea entității ar trebui să aibă în vedere și oportunitățile sau evenimentele cu impact pozitiv și să nu ia în considerație doar riscul sau evenimentele cu impact negativ. Există două aspecte: primul, atunci când, în același timp cu micșorarea amenințărilor, apare o oportunitate de a exploata un impact pozitiv și, în al doilea rând, când se iau în considerație sau nu circumstanțele care apar și care nu reprezintă amenințări, ci ele oferă oportunități.

2.5.4. Managementul ar trebui să evalueze efectele diverselor metode de adresare a riscurilor și apoi să decidă cum este mai bine să se gestioneze riscul, selectând un mod de reacție sau o combinație de reacții proiectată să aducă în cadrul toleranței riscului atât probabilitatea, cât și impactul riscului. Reacția/răspunsul selectat nu trebuie neapărat să rezulte în volumul riscului rezidual, dar ,dacă răspunsul selectat va rezulta într-un risc rezidual care totuși excede toleranța riscului, managementul va trebui să reconsidere reacția sau toleranța riscului.

2.5.5. Evaluând răspunsurile alternative la solicitările riscului inerent, se ia în considerație un risc suplimentar ce poate rezulta dintr-o reacție stabilită.

Este de ajutor pentru managementul de vârf să ia în considerație răspunsurile dintr-o perspectivă care să ofere posibilitatea unei viziuni generale asupra profilului general al reacției la risc și care îi face capabili să ia în considerație dacă natura și tipul riscurilor reziduale rămase sunt acelea care se încadrează în misiunea generală și în dispoziția la risc/apetitul la risc.

Scanned with OKEN Scanner

2.5.6. Din momentul în care managementul selectează metoda preferată de reacţie la risc, acesta trebuie să dezvolte un plan de implementare. Partea critică a oricărui plan de implementare o constituie activităţile de control care asigură faptul că reacţia la risc este realizată cu eficienţă.

2.6. Activităţile de control

2.6.1. Activităţile de control sunt acele politici şi proceduri care ajută la asigurarea că sunt obţinute reacţiile managementului la risc. Activităţile de control se regăsesc în cadrul organizaţiei la toate nivelurile şi în toate funcţiile. Din moment ce Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public conţin informaţii detaliate despre modul de stabilire a controalelor efective, acest document adiţional nu intenţionează să facă mai mult decât să pună controalele interne în cadrul contextului de gestionare a riscului întreprinderii.

2.6.2. Gestionarea riscului întreprinderii vede activităţile de control ca pe o parte importantă a procesului prin care o entitate caută să îndeplinească obiectivele propriei activităţi. Activităţile de control nu se desfăşoară pur şi simplu, de dragul lor sau fiindcă se pare că "ar fi cel mai bun lucru de făcut", ci mai degrabă servesc ca mecanism de gestionare a îndeplinirii obiectivelor activităţii.

2.6.3. În timp ce activităţile de control sunt stabilite, în general, pentru a asigura faptul că reacţia la risc se desfăşoară în mod corespunzător, în ceea ce priveşte obiectivele sigure, activităţile de control în sine reprezintă reacţie la risc. Selectarea sau revizuirea activităţilor de control trebuie să ia în consideraţie şi adecvarea acestora la reacţia la risc şi la obiectivele asociate.

2.6.4. Deoarece fiecare entitate are propriile obiective şi abordări de implementare, vor fi diferenţe în legătură cu reacţia la risc şi activităţile de control asociate. Chiar dacă două entităţi au acelaşi gen de obiective şi iau decizii similare asupra modului în care ar trebui să le îndeplinească, activităţile de control rezultate vor fi probabil diferite. Acest lucru se datorează faptului că echipe diferite de management vor avea dorinţe la risc diferite şi toleranţă a riscului diferit.

2.6.5. Oricum, în contextul gestionării riscului, toate procedurile de control se grupează în patru mari categorii:

- **Controalele preventive** sunt proiectate să limiteze posibilitatea realizării unui risc matur şi a unor rezultate nedorite. Cu cât este mai mare impactul riscului asupra abilităţii de îndeplinire a obiectivelor entităţii, cu atât mai importantă devine implementarea controalelor preventive adecvate.
- **Controalele de corectare** sunt proiectate să corecteze rezultatele nedorite ce au fost obţinute/realizate. Ele pot acţiona, de asemenea, pentru recuperarea unor fonduri sau protejarea împotriva pierderii şi a deteriorărilor
- **Controalele dirijate/conduse** sunt proiectate pentru a asigura faptul că sunt îndeplinite rezultate specifice. Acestea sunt importante atunci când un eveniment nedorit (de exemplu, o breşă în sistemul de securitate) este evitat, astfel încât sunt des utilizate pentru sprijinirea îndeplinirii obiectivelor corespunzătoare.
- **Controalele de detectare** sunt proiectate pentru a se identifica dacă au apărut rezultate nedorite "după eveniment". Oricum, prezenţa unor controale de detectare corespunzătoare pot micşora riscul apariţiei unor rezultate nedorite prin crearea unui efect de descurajare/împiedicare.

2.7. Informarea şi comunicarea

2.7.1. Există o mică diferenţă între calitatea solicitării informaţiilor utilizate pentru sprijinirea obiectivelor de control intern şi calitatea solicitării informaţiilor utilizate pentru sprijinirea gestionării riscului întreprinderii. Deoarece Liniile Directoare pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public conţin informaţii detaliate despre solicitările de informare şi comunicare, acest material suplimentar (ERM) nu are intenţia de a stabili ceva în plus faţă de a pune aceste solicitări în cadrul contextului "gestionarea riscului întreprinderii".

Informarea

2.7.2. Gestionarea riscului întreprinderii solicită, în mod special, faptul ca o entitate să capteze o multitudine de informaţii ce sunt necesare îndeplinirii obiectivelor de control intern (de exemplu, concentrarea pe obiectivele strategice necesită mai multe informaţii despre productivitate şi rezultate). Datele cu caracter istoric permit entităţii să urmărească performanţa reală în comparaţie cu ţintele propuse, planurile şi aşteptările şi pot furniza avertizări preventive ale potenţialelor evenimente ce

Scanned with OKEN Scanner

solicită atenţia conducerii. Datele actuale permit conducerii să aibă o viziune în timp real a riscurilor existente în cadrul activităţii entităţii/procesului şi să identifice variaţiile acestora de la aşteptări/speranţe. Acest lucru poate permite entităţii să determine dacă se operează în cadrul de toleranţă a riscului.

2.7.3. Informaţiile pertinente ar trebui identificate, capturate şi comunicate într-o formă şi într-un cadru de timp care dă posibilitatea angajaţilor să-şi îndeplinească responsabilităţile. Comunicarea eficientă apare şi se derulează atât pe orizontala entităţii, cât şi pe verticală. Toţi angajaţii ar trebui să primească un mesaj clar de la managementul de vârf, astfel încât responsabilităţile de gestionare a riscului întreprinderii să fie luate în serios. Ei trebuie să-şi înţeleagă rolul propriu în procesul de gestionare a riscului întreprinderii la fel ca şi modul în care acest lucru se leagă de activitatea altora. Angajaţii trebuie să cunoască importanţa semnificaţiei informării către nivelul corespunzător de conducere. Trebuie, de asemenea, să aibă o comunicare eficientă cu acţionarii.

2.7.4. Existenţa oamenilor potriviţi care deţin informaţiile potrivite la timpul şi locul potrivit, reprezintă un aspect esenţial pentru a influenţa gestionarea riscului entităţii.

Comunicarea

2.7.5. În sistemul de informaţii, comunicarea este inerentă. La fel ca şi în cazul furnizării informaţiilor, pentru ca angajaţii să-şi poată îndeplini sarcinile, comunicarea trebuie să aibă loc într-un sens larg: diseminarea culturii organizaţionale, atitudinea faţă de aşteptări, acoperirea responsabilităţilor individuale şi de grup, precum şi alte aspecte importante.

2.7.6. Conducerea furnizează o comunicare specifică şi directă ce se adresează aşteptărilor comportamentale şi responsabilităţilor personalului. Acest lucru ar trebui să includă o declaraţie clară a filozofiei şi a abordării gestionării riscului entităţii. Comunicarea despre procese şi proceduri ar trebui să se pună de acord cu şi să sprijine cultura dorită. Comunicarea trebuie să transmită:

- importanţa şi relevanţa gestionării riscului întreprinderii;
- obiectivele entităţii;
- dispoziţia la risc/apetitul la risc a entităţii şi toleranţa la risc;
- un limbaj comun pentru identificarea şi evaluarea riscurilor;
- rolul şi responsabilităţile personalului în efectuarea şi sprijinirea componentelor gestionării riscului.

2.7.7. Trebuie să existe metode pentru ca angajaţii să comunice atât superiorilor, cât şi celor din organizaţie informaţii referitoare la risc. Angajaţii din "linia întâi", care au zilnic de-a face cu elemente decisive, sunt plasaţi de aşa natură, încât să recunoască problemele din momentul în care ele apar. Pentru raportarea unor astfel de informaţii trebuie să existe canale de comunicaţie deschise şi o dorinţă clară de ascultare. Dacă cultura organizaţională este una de genul "împuşcaţi mesagerul", angajaţii nu vor comunica problemele superiorilor şi riscurile nu pot fi identificate într-un timp util.

2.7.8. În majoritatea cazurilor, linia de raportare normală este pe canalele corespunzătoare spre nivelul superior al entităţii. Oricum, există circumstanţe când sunt necesare canale alternative de comunicare (diverse forme cum ar fi un telefon direct între superiori şi cei care informează). Datorită importanţei sale, gestionarea eficientă a riscului întreprinderii solicită existenţa unui canal direct de comunicare către conducerea superioară, care să fie disponibil tuturor angajaţilor pentru a-l utiliza fără să le fie teamă de repercusiuni.

2.7.9. Trebuie să existe o comunicare corespunzătoare nu numai în interiorul entităţii, ci şi în exteriorul acesteia. Este important să se comunice cu acţionarii despre modul în care entitatea gestionează riscul, pentru a-i asigura că entitatea va oferi ceea ce se aşteaptă de la ea, şi se administrează aşteptările referitoare la ce se poate oferi. Acest lucru este important în legătură cu riscurile ce afectează publicul şi acolo unde publicul depinde de Guvern pentru administrarea riscului. Seriozitatea cu care se face comunicarea cu părţile externe şi onestitatea unei astfel de comunicări trimit mesaje importante entităţii şi pot avea un impact semnificativ asupra culturii organizaţionale.

2.8. Monitorizarea

2.8.1. Administrarea riscului întreprinderii ar trebui monitorizată pentru a evalua în timp funcţionarea propriilor componente. Acest lucru se poate efectua prin monitorizarea continuă a activităţilor, prin

Scanned with OKEN Scanner

evaluări separate sau printr-o combinaţie a celor două. Deficienţele în sistemul de gestionare a riscului trebuie raportate la un nivel de conducere corespunzător, pentru ca entitatea să poată îmbunătăţi propriile procese.

2.8.2. Obiectivele unei entităţi se pot schimba în timp. Portofoliul riscurilor întâmpinate şi importanţa lor corespunzătoare este, de asemenea, schimbătoare în timp. Reacţiile la risc, care au fost odată eficiente, pot deveni nerelevante sau imposibil de implementat, iar activităţile de control pot deveni mai puţin eficiente. Conducerea trebuie să monitorizeze constant eficacitatea sistemului de gestionare a riscului în vederea stabilirii modului în care acesta mai este corespunzător sau eficient.

2.8.3. Evaluarea eficacităţii gestionării riscului va diferi ca proporţie şi frecvenţă în funcţie de semnificaţia grupelor de risc şi importanţa reacţiilor la risc şi a controalelor corespunzătoare în administrarea acelor riscuri. Când conducerea ia decizia de a face o evaluare cuprinzătoare a cadrului de administrare a riscului, trebuie să acorde atenţie fiecărui aspect al procesului, inclusiv procesului de stabilire a strategiei. Oricum, activităţile obişnuite de management, cum ar fi actualizarea registrelor de riscuri şi verificările privind organizarea şi funcţionarea, formează, de asemenea, o parte a monitorizării procesului de gestionare a riscului.

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI

INTOSAI GOV 9140

Independența Auditului Intern în Sectorul Public

Scanned with OKEN Scanner

1. INTRODUCERE

1.1. Acest document face referire la independența auditului intern în sectorul public, tratează detaliat preocupările legate de independență și obiectivitate, precum și metodele de obținere a independenței.

1.2. Auditul intern este desfășurat în diferite medii și în organizații care variază în interese, mărimi și structuri. În plus, legile și regulamentele din diverse țări diferă unele de altele. În mod particular, auditorii din sectorul public își desfășoară activitatea în structuri organizaționale care sunt atât de complexe și variate, pe cât sunt formele de guvernare ce există astăzi în întreaga lume.

1.3. Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI) și Standardele Internaționale pentru Practici Profesionale ale Auditului Intern emise de Institutul Auditorilor Interni prezintă termeni generali care să permită adaptarea lor în contexte naționale diferite și trebuie înțeles faptul că implementarea acestora va fi guvernată de mediul în care sunt desfășurate responsabilitățile activității de audit intern, precum și în concordanță cu legile și regulamentele aplicabile.
Standardele Institutului Auditorilor Interni sunt universale și intenționează să fie aplicabile tuturor membrilor profesiei de audit intern, ele descriind **independența** așa cum trebuie ca să existe.

1.4. Auditul intern a devenit un factor al noii ere a răspunderii și a controlului. Modul în care entitățile din sectorul public mențin controlul și modul în care acestea sunt răspunzătoare au evoluat, solicitându-se mai multă transparență și mai multă răspundere de la acele organizații care cheltuiesc fondurile investitorilor sau ale contribuabililor.
Această tendință a avut un impact semnificativ asupra modului în care managementul implementează, monitorizează și raportează asupra controalelor interne.

1.5. Cu toate acestea, auditorii interni pot reprezenta o resursă de valoare pentru controlul intern, auditorul intern nu poate fi un substituit pentru un sistem puternic de control intern. Sistemul de control intern este răspunsul primar la riscurile ce pot să apară într-o organizație.

1.6. Rolul auditului intern a evoluat de la o procedură administrativă cu o concentrare spre conformitate, la un element important al bunei guvernanțe. În multe cazuri, existența auditului intern este obligatorie.

1.7. În descrierea auditării sectorului public, **Declarația de la Lima** solicită ca serviciile de audit intern să funcționeze și să fie organizate în mod independent, atât cât este posibil în funcție de propriul document constituțional (ISSAI 1, secțiunea 3, paragraful 2).

1.8. *Standardele* emise de Institutul Auditorilor Interni (IIA) și Codul etic recunosc importanța menținerii independenței și obiectivității auditorilor interni atunci când își desfășoară activitatea independent de faptul că auditorii interni sunt angajați în sectorul public sau privat. În plus, *Standardele* IIA susțin un sistem puternic de control intern, monitorizat de o activitate de audit intern sănătoasă ca un element fundamental de bună guvernare. În sectorul public, un sistem puternic de guvernare este esențial în asigurarea unor servicii corespunzătoare către public.

1.9. Atât pentru SAI-uri, cât și pentru auditorii interni, necesitatea independenței și a obiectivității sunt esențiale în efectuarea unui audit. Independența și obiectivitatea auditorului intern reprezintă factori importanți pentru asigurarea coordonării și cooperării dintre SAI-uri și auditorii interni (INTOSAI GOV 9150) și pentru a determina dacă și în ce măsură SAI-urile pot utiliza activitatea auditorului intern (ISSAI 1610, ISA 610, paragraful 9). Din acest punct de vedere este foarte important ca activitatea de audit intern din sectorul public să fie configurată și poziționată, în mod adecvat, în cadrul organizației.

1.10. Acest document nu conține instrumente sau bune practici. Acestea vor fi disponibile prin intermediul platformei electronice a Subcomitetului pentru Standarde de Control Intern.

2. ROLUL AUDITULUI INTERN

2.1. Institutul Auditorilor Interni definește auditul intern ca fiind o activitate independentă, obiectivă, de asigurare și consultanță, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. El ajută organizația să-și atingă obiectivele printr-o abordare sistematică, disciplinată,

Scanned with OKEN Scanner

pentru a evalua şi îmbunătăţi eficienţa gestionării riscurilor, a controlului şi a procesului de guvernare.

2.2. Auditul intern poate analiza aspectele slabe, dar şi aspectele forte ale unei organizaţii din sectorul public, luând în consideraţie conducerea acesteia, cultura organizaţională, oportunităţile şi ameninţările care pot avea un efect ulterior în obţinerea obiectivelor propuse. Analiza evaluează dacă gestionarea riscului identifică riscurile, iar controalele funcţionează pentru a permite ca gestionarea fondurilor publice să se facă într-o manieră eficientă şi eficace.

2.3. În cadrul activităţii de audit intern se colaborează cu persoanele responsabile cu guvernanţa[36], cum ar fi administraţia, comitetul de audit, conducerea sau, acolo unde este cazul, un organism extern de supraveghere, pentru garantarea faptului că în cadrul organizaţiei este proiectat şi implementat un sistem de control intern adecvat. Ca atare, auditul intern poate furniza asistenţă referitoare la îndeplinirea obiectivelor şi sarcinilor, poate să întărească activitatea de control şi să îmbunătăţească eficienţa şi eficacitatea operaţiilor, precum şi conformitatea cu autorităţile.
Este important de clarificat că, în timp ce auditul intern poate asigura asistenţă controlului intern, acesta nu ar trebui să îndeplinească sarcinile de management sau operaţionale.

3. AUDITUL INTERN ÎN SECTORUL PUBLIC

3.1. Este un adevăr pentru toţi faptul că auditorii din sectorul public sunt solicitaţi să sprijine organizaţiile pentru a-şi îmbunătăţi activitatea. Activitatea/funcţia de audit intern în sectorul public este elementul unei guvernări puternice. Majoritatea auditorilor din sectorul public joacă de asemenea, un rol în sistemul de răspundere al organizaţiei în care funcţionează – servind cetăţenii ca parte a procesului de verificare şi de echilibru.

3.2. Natura diversificată a sectorului public accentuează creşterea importanţei şi valorii interpretării unitare a independenţei, care reprezintă cheia credibilităţii oricărui auditor. Deoarece auditorii interni reprezintă o parte a organizaţiei, îndeplinirea şi menţinerea independenţei este chiar mai provocatoare.

3.3. Funcţia de audit intern poate fi organizată şi desfăşurată la nivele diferite în cadrul entităţii publice sau într-un cadru mai larg care se referă la entităţi similare. În cadrul acestor nivele se aplică aceleaşi principii şi reguli de organizare a auditului intern.

4. MODELE DE ORGANIZARE A AUDITULUI INTERN

4.1. Există modele variate de desfăşurare a activităţii de audit intern. Acestea includ:

- Surse interne
  Serviciile de audit intern sunt furnizate exclusiv şi predominant de către angajaţii organizaţiei. Activitatea de audit intern este condusă de către un angajat al organizaţiei.
- Din mai multe surse
  Serviciile de audit intern sunt furnizate de către angajaţii interni şi un furnizor extern. Activitatea de audit intern este condusă de un angajat al organizaţiei.
- Surse externe împreună cu conducerea internă
  Serviciile de audit intern sunt furnizate de un consultant extern contractat de organizaţie. Activitatea de audit intern este condusă de un angajat al organizaţiei.
- Surse externe
  Toată activitatea de audit intern este furnizată prin contractarea unui furnizor extern. Furnizorul extern conduce activitatea de audit intern. Managementul proiectelor este efectuat de către un angajat al organizaţiei.

5. DEFINIREA INDEPENDENŢEI ŞI A OBIECTIVITĂŢII

5.1. Independenţa poate fi definită, în mod general, ca fiind libertatea faţă de dependenţa, influenţa sau controlul altei persoane, organizaţii sau stat. Auditorii interni îşi desfăşoară activitatea şi raportează, în primul rând, entităţii auditate. Pentru auditorii interni, independenţa reprezintă eliberarea

[36] Cei responsabili cu guvernanţa: cf. ISSAI 1260

Scanned with OKEN Scanner

de condiţiile ce ameninţă abilitatea activităţii de audit intern sau a auditorului şef (şeful compartimentului de audit) de a îndeplini responsabilităţile de audit intern într-o manieră nepărtinitoare. Independenţa permite auditorilor interni să emită judecăţi esenţiale, imparţiale şi echilibrate, esenţiale pentru buna desfăşurare a angajamentelor.

5.2.1. Obiectivitatea este definită în Standardele IIA ca fiind o atitudine mentală imparţială care permite auditorilor interni să desfăşoare/efectueze angajamentele într-un mod care să ofere încredere deplină în activitatea desfăşurată, astfel încât calitatea activităţii lor să nu fie compromisă în niciun fel.

5.2.2. De asemenea, Standardele IIA statuează că obiectivitatea solicită ca auditorii interni să nu subordoneze altora propria judecată asupra aspectelor de audit. Ameninţările adresate obiectivităţii, cum ar fi posibile conflicte de interese, trebuie gestionate la nivel individual, de către fiecare auditor, la nivel organizaţional, funcţional şi obligatoriu divulgate.

6. DE CE SUNT VITALE INDEPENDENŢA ŞI OBIECTIVITATEA?

6.1. Oricare este forma de guvernare, necesitatea independenţei şi obiectivităţii în audit este vitală (ISSAI 200, paragraful 2.3). Independenţa şi obiectivitatea sunt vitale pentru ca acţionarii entităţii să vadă activitatea de audit desfăşurată şi rezultatele acesteia credibile, reale şi nepărtinitoare.

6.2. Natura activităţii de audit intern şi rolul de a furniza informaţii nepărtinitoare şi corecte/precise asupra utilizării resurselor publice, solicită derularea îndatoririlor fără restricţii – libere de interferenţe sau presiuni venite din partea organizaţiei verificate sau a domeniului auditat.

6.3. Dezvoltarea unor relaţii bune de muncă cu managementul şi cu toţi angajaţii unei organizaţii este fundamentală pentru eficacitatea funcţiei de audit intern. Înţelegerea şi cunoaşterea activităţii de audit intern a entităţii ajută la construirea relaţiilor eficiente şi la evaluarea şi îmbunătăţirea gestionării riscului, a controlului intern şi a procesului de guvernare.
Ideal ar fi ca angajaţii organizaţiei/entităţii să aibă preocupări şi să aducă activităţii de audit intern informaţii asupra unor aspecte importante. În mod suplimentar, o activitate de audit, care se derulează eficient, va fi căutată pentru servicii, informaţii şi îndrumări.

6.4. Printr-o evaluare imparţială şi obiectivă asupra operaţiunilor şi resurselor publice, pentru a stabili dacă acestea sunt gestionate în mod eficient şi responsabil, astfel încât să se obţină rezultatele propuse, auditorul poate sprijini sectorul public în îndeplinirea răspunderii şi integrităţii, în îmbunătăţirea operaţiunilor şi în insuflarea încrederii cetăţenilor şi acţionarilor.

7. CRITERII PENTRU INDEPENDENŢĂ ŞI OBIECTIVITATE

7.1. ISSAI 1610 încearcă să evalueze dacă mediul în care auditul intern acţionează permite auditorului intern să fie suficient de autonom şi obiectiv, astfel încât auditorul extern să poată utiliza activitatea auditorului intern. Această afirmaţie este corespunzătoare evaluării independenţei auditorului intern din INTOSAI GOV 9140.

7.2. În plus, faţă de criteriile ISA 610, ISSAI 1610 defineşte criteriile ce stau la baza obiectivităţii funcţiei de audit intern în sectorul public. Acţivitatea de audit intern:

- este stabilită prin legislaţie sau regulament;
- este responsabilitatea managementului entităţii, de exemplu, a directorului general sau directorului adjunct şi a celor responsabili cu guvernanţa;
- raportarea rezultatelor se face către managementul de vârf, de exemplu, directorului general sau directorului adjunct, dar şi celor responsabili cu guvernanţa;
- din punct de vedere organizatoric este localizată în afara personalului şi a funcţiei de conducere/management;
- este suficient de îndepărtată de presiunile politice pentru a conduce auditurile şi pentru a raporta obiectiv constatările, opiniile şi concluziile, fără teama de represiuni politice;
- nu permite personalului din departamentele de audit intern să auditeze operaţiuni pentru care au fost anterior responsabili, pentru a evita posibilele conflicte de interese;
- are acces la cei responsabili cu guvernanţa.

7.3. În plus, criteriile de evaluare a independenţei activităţii de audit intern în sectorul public pot include:

Scanned with OKEN Scanner

- definirea clară/transparentă şi oficială a responsabilităţilor şi autorităţii auditului intern într-o cartă a auditului intern;
- separarea oficială a auditului intern de responsabilităţile, deciziile şi îndatoririle managementului (de exemplu, conducătorul unui grup de lucru într-un proiect de reformă administrativă);
- libertate/independenţă faţă de şeful departamentului de audit în stabilirea planului de audit;
- salarizare în conformitate cu responsabilităţile şi importanţa muncii auditorului intern;
- implicarea şi participarea şefului departamentului de audit la recrutarea auditorilor interni.

7.4. De asemenea, *Standardele* IIA solicită şi procedurile principale obligă ca activitatea de audit intern să fie independentă, iar auditorii interni să fie obiectivi atunci când îşi desfăşoară activitatea. Pentru a atinge gradul de independenţă necesar îndeplinirii responsabilităţilor activităţii de audit intern în mod eficient, şeful departamentului de audit are acces direct şi nerestricţionat la cei responsabili cu guvernanţă. Independenţa este îndeplinită prin intermediul statutului organizaţional şi al obiectivităţii (IPPF - Cadrul privind Practicile Profesionale Internaţionale – 1100-1130 independenţă şi obiectivitate).

7.5. Conform Standardelor Institutului Auditorilor Interni IIA, şeful departamentului de audit trebuie să raporteze la un nivel din cadrul organizaţici care permite activităţii de audit intern să îndeplinească propriile responsabilităţi. Acesta trebuie să confirme celor responsabili cu guvernanţa, cel puţin anual, independenţa organizaţională a activităţii de audit intern. În conformitate cu Practicile Consultative 1111-1, şeful departamentului de audit trebuie să comunice şi să interacţioneze direct cu conducerea. Comunicarea directă are loc atunci cand şeful departamentului de audit intern participă cu regularitate la întâlnirile conducerii referitoare la responsabilităţile în activitatea de audit, raportare financiară şi control. O astfel de comunicare şi interacţiune apar, de asemenea, atunci când şeful departamentului de audit are întâlniri cu conducerea cel puţin o dată pe an. Activitatea de audit intern trebuie să fie liberă de orice amestec atunci când se stabilesc întinderea auditului intern, derularea activităţii şi comunicarea rezultatelor.

8. PREOCUPĂRI REFERITOARE LA INDEPENDENŢĂ ŞI OBIECTIVITATE

8.1. Auditorii interni ocupă o poziţie unică în cadrul organizaţiei. Ei sunt angajaţi de către organizaţie, dar, în acelaşi timp, se aşteaptă ca ei să revizuiască modul în care managementul conduce operaţiunile. Acest lucru poate creea tensiuni semnificative din moment ce "independenţa" auditorului intern faţă de management este necesară pentru a se putea evalua, în mod obiectiv, acţiunile acestuia.

8.2. Datorită cunoştinţelor în domeniu şi înţelegerii condiţiilor operaţionale referitoare la entitatea auditată, activitatea de audit intern poate adăuga o valoare semnificativă organizaţiei. Totuşi poate exista o piedică în susţinerea încrederii publice, dacă independenţa nu este dezvoltată, implementată şi menţinută. Acest lucru implică stabilirea unor prevederi în vederea asigurării faptului că activitatea de audit intern este împuternicită să raporteze elemente importante autorităţilor de supraveghere corespunzătoare, că este sprijinită atât oficial, cât şi în practică de către management, şi că deţine suficiente resurse pentru desfăşurarea eficientă a îndatoririlor.

8.3. Aparenţa sau percepţia unei lipse a independenţei şi obiectivităţii poate fi la fel de dăunătoare ca şi situaţia de fapt. În general, dacă auditorii interni sunt mult prea implicaţi în dezvoltarea sistemelor de control intern, poate deveni dificil să menţină independenţa atunci când auditează aceste sisteme.

9. CUM SE OBŢIN INDEPENDENŢA ŞI OBIECTIVITATEA

9.1. În mod clar, independenţa este unul din elementele cheie ale unei activităţi eficiente de audit intern, în sectorul public. Pentru îndeplinirea standardelor de independenţă şi obiectivitate se pot lua în consideraţie câteva măsuri. Măsurile recomandate sunt:

9.2. Plasarea corespunzătoare a activităţii în cadrul organizaţiei şi statutul acesteia

9.2.1. Abilitatea îndeplinirii criteriului de independenţă a activităţii de audit intern este condiţionată de plasamentul corespunzător şi/sau de statutul activităţii de audit intern în cadrul organizaţiei.

9.2.2. Statutul organizaţional al activităţii de audit intern trebuie să fie suficient, încât să permită îndeplinirea propriilor activităţi, aşa cum sunt ele definite în cartă.

Scanned with OKEN Scanner

Activitatea de audit intern trebuie poziţionată într-o astfel de manieră, încât să poată obţine cooperare de la domeniul auditat şi să aibă acces liber, nerestricţionat la toate funcţiile, înregistrările, proprietăţile şi angajaţii – inclusiv la cei responsabili cu guvernanţa.

9.2.3. Acolo unde este posibil, cei responsabili cu guvernanţa trebuie să exercite precauţie, să stabilească sau cel puţin să fie consultaţi pentru numirea, revocarea şi salarizarea conducătorului departamentului de audit intern. Trebuie să se acorde atenţie şi în desemnarea unui corp/organism organizat corespunzător, independent, care să numească conducătorul departamentului de audit intern.

9.2.4. Conducătorul departamentului de audit intern ar trebui să fie egal în rang cu conducerea organizaţiei. Pentru evitarea posibilelor conflicte de interese, conducătorul departamentului de audit intern trebuie să raporteze la un nivel din cadrul organizaţiei, care poate permite activităţii de audit intern să îndeplinească eficient responsabilităţile.

9.2.5. Conducătorul departamentului de audit intern ar trebui să aibă o comunicare directă cu cei responsabili cu guvernanţa, care consolidează statutul organizaţional al auditului intern, care asigură sprijin deplin şi acces nerestricţionat la funcţii, înregistrări, active şi dosare de personal şi care asigură faptul că nu există nicio subminare/depreciere a independenţei. Totodată, oferă autoritate suficientă pentru a asigura aria de cuprindere a întregului audit, luarea în considerație în mod corespunzător, a comunicărilor din cadrul angajamentului/misiunii de audit şi a acţiunilor corespunzătoare în legătură cu recomandările făcute.

9.3. Relațiile de raportare

9.3.1. Conform standardelor Institutului Auditorilor Interni, şeful departamentului de audit intern trebuie să raporteze la un nivel din cadrul organizației, care să permită ca activitatea de audit intern să-şi îndeplinească responsabilitățile.

9.3.2. Conducătorul departamentului de audit intern trebuie să raporteze conducerii executive pentru asistenţă în stabilirea direcţiei/indicaţiilor, pentru sprijin şi interfaţă administrativă şi să raporteze, de obicei, celor responsabili cu guvernanţa, aspecte privitoare la direcţii strategice, consolidare şi răspundere. Responsabilii cu guvernanţa (de exemplu, comitetul de audit) ar trebui să protejeze independenţa prin aprobarea anuală a cartei şi (acolo unde este aplicabil) pe cea a mandatului.

9.3.3. *Standardele* IIA (Institutul Auditorilor Interni), precum şi alte ghiduri recomandă insistent ca, pentru a ajuta la menţinerea independenţei corespunzătoare activităţii de audit intern, angajaţii proprii să raporteze şefului departamentului de audit intern, care la rândul său raportează, administrativ, directorului executiv sau unei persoane cu o funcţie echivalentă şi, funcţional, celor responsabili cu guvernanţa.

9.4. Competența

9.4.1. Codul etic al IIA solicită, iar procedurile precizează ca auditorii interni angajaţi în acele servicii pentru care sunt necesare cunoştinţe, abilităţi şi experienţă, să-şi desfăşoare îndatoririle în conformitate cu *Standardele* şi să-şi îmbunătăţească, în mod continuu, competenţa şi eficienţa. *Standardele* cer ca auditorii interni şi activitatea de audit intern să deţină împreună sau să dezvolte cunoştinţe, abilităţi şi alte competenţe necesare desfăşurării responsabilităţilor. Angajaţii din serviciile de audit intern, competenţi şi profesionişti şi, în particular, cei care aderă la Standarde pot sprijini succesul desfăşurării activităţilor de audit.

9.5. Cerințe legislative

9.5.1. Cerinţele legislative pentru stabilirea unei activităţi de audit intern pot fi importante pentru garantarea finanţării activităţii de audit intern şi a independenţei acesteia. Acest lucru poate fi considerat pozitiv în viitor dacă se va sprijini recunoaşterea cerută a auditului intern în sectorul public.

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI

INTOSAI GOV 9150

Coordonare și Cooperare între SAI-uri și Auditorii Interni în Sectorul Public

Scanned with OKEN Scanner

1. INTRODUCERE

1.1. Prezentul material reprezintă un îndrumar referitor la obținerea coordonării și cooperării dintre Instituțiile Supreme de Audit (SAI-uri) și auditorii interni din sectorul public – cu respectarea funcțiilor și cerințelor profesionale ale ambelor activități.

1.2. În completare la activitatea SAI-urilor și auditorilor interni, documentul poate fi, de asemenea, util și altor auditori care efectuează audit intern și extern în sectorul public, în numele acestora.

1.3. Documentul ar trebui citit în contextul Standardelor Internaționale pentru Instituțiile Supreme de Audit (ISSAIs), Standardelor Internaționale de Audit (ISA) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) și Documentului-cadru de Practici Profesionale pentru Standarde Internaționale emis de Institutul Auditorilor Interni.

1.4. De asemenea, SAI-urile și auditorii interni au roluri clare și bine definite, scopul colectiv al acestora este cel de a promova buna guvernanță prin contribuția la transparență și răspunderea utilizării resurselor publice și la promovarea unei administrații publice care să fie eficientă, eficace și economică. Domeniile comune ale activității desfășurate de către SAI-uri și auditori interni oferă oportunități pentru coordonare și cooperare. Prin intermediul SAI-urilor și al auditorilor interni, cooperarea și coordonarea, eficiența și eficacitatea activității celor două părți poate fi îmbunătățită.

1.5. În dezvoltarea coordonării și cooperării trebuie cunoscute rolurile specifice fiecărei părți.

1.6. Atât SAI-urile, cât și auditorii interni pot desfășura o categorie completă de audituri[37] și pot avea contribuții[38] diferite și importante. Responsabilitatea suplimentară a SAI-urilor constă în evaluarea eficacității activității de audit intern.

1.7. Dacă auditul intern este judecat a fi eficace, eforturile trebuie făcute fără a aduce atingere drepturilor SAI de a efectua un audit integral, pentru a realiza cea mai adecvată împărțire sau atribuire de sarcini și de a coopera cu auditul intern *(ISSAI 1, secțiunea 3, paragraful 3)*. Acest lucru va aduce un beneficiu ambelor părți pentru realizarea unor servicii publice eficiente și eficace.

1.8. Toate eforturile privind coordonarea și cooperarea dintre SAI-uri și auditorii interni trebuie să ia în considerație cadrul constituțional și legislativ precum și convențiile aplicabile. Aceste acte normative pot defini colaborarea și responsabilitățile pentru diferite părți. În general, colaborarea este un aspect la latitudinea SAI-ului, dar acolo unde este posibil, cooperarea și coordonarea dintre SAI-uri și auditorii interni trebuie privită ca o oportunitate de îmbunătățire a eficacității auditului.

1.9. O cooperare și o coordonare oficiale vor fi posibile numai atunci când sunt întrunite criterii sigure, fundamentale, referitoare la aptitudini și competență. Acest document nu împiedică alte forme de legătură cum ar fi discuțiile neoficiale sau revizuirea documentelor pentru a ajuta înțelegerea operațiunilor entității.

1.10. În sectorul public, SAI-urile și auditorii interni pot coopera într-o varietate de moduri. Asemenea cooperări pot maximiza beneficiile care pot fi obținute din activitatea desfășurată de ambele părți, în acele zone în care se realizează o suprapunere a activității comune și care poate fi evitată. Acest document recunoaște, de asemenea, contribuția ce poate fi adusă de auditorii interni la eficiența auditurilor externe.

1.11. Acest document nu conține instrumente sau bune practici. Acestea vor fi disponibile prin intermediul platformei electronice a **Subcomitetului pentru Standarde de Control Intern**.

2. RECUNOAȘTEREA STANDARDELOR RELEVANTE INTOSAI

2.1. Pentru ambele părți (SAI-uri și auditori interni), necesitatea existenței independenței și obiectivității în audit este esențială. Independența și obiectivitatea unui auditor intern reprezintă factori importanți pe care SAI-urile trebuie să îi ia în considerație atunci când se determină necesitatea coordonării și colaborării cu un auditor intern și în ce măsură se poate utiliza activitatea desfă-

[37] Pentru efectuarea auditurilor guvernamentale vezi capitolul 3 (roluri și responsabilități).
[38] Gradul de întindere a cooperării și coordonării auditorilor interni/SAI-urilor se referă la auditurile performanței și de conformitate.

Scanned with OKEN Scanner

şurată de acesta (ISSAI 1610, ISA 610, paragraful 9; INTOSAI GOV 9140). Atât pentru SAI-uri, cât şi pentru auditorii interni există standarde care tratează independenţa[39].

2.2. Serviciile de audit intern sunt subordonate şefului entităţii în cadrul căruia au fost stabilite. Cu toate acestea, ele vor fi pe cât posibil, independente funcţional şi organizaţional, conform cadrului constituţional (ISSAI 1, secţiunea 3, paragraful 2; ISSAI 1610; INTOSAI GOV 9140). În acest document se face referire la ISSAI 1610 şi INTOSAI GOV 9140, mai ales în ceea ce priveşte criteriile utilizate pentru a decide independenţa funcţiei de audit intern.

2.3. Atunci când SAI-ul utilizează activitatea unui auditor intern, se execută procedurile pentru obţinerea asigurării că auditorul intern a efectuat activitatea cu atenţia cuvenită şi că s-a conformat standardelor de audit relevante (ISSAI 200, paragraful 2.45). SAI-ul poate revizui activitatea auditorului intern, astfel încât să fie mulţumit de calitatea acesteia (ISSAI 1610).

2.4. Atunci când un SAI a constatat că funcţia de audit intern a entităţii este relevantă pentru auditul său, va stabili: **a)** dacă şi în ce măsură va utiliza activitatea specifică a auditorilor interni; **b)** dacă o va utiliza, atunci va avea în vedere dacă este adecvată scopului auditului efectuat de SAI (ISSAI 1610, ISA 610, paragraful 8-12).

2.5. SAI-urile sunt singurele răspunzătoare de opiniile exprimate şi această responsabilitate nu este redusă prin faptul că au utilizat activitatea depusă de auditorii interni (ISSAI 1610, ISA 610, paragraful 4).

3. ROLURI ŞI RESPONSABILITĂŢI

3.1.1. În dezvoltarea coordonării şi cooperarii dintre auditorii interni şi cei ai SAI-urilor se recunosc rolurile specifice fiecărei părţi.

3.1.2. Activitatea auditorului intern este comunicată, în primul rând, entităţii auditate (pe cale administrativă către managementul entităţii, iar din punct de vedere funcţional către organismele guvernamentale[40]/celor responsabili cu guvernanţa, cum ar fi conducerea, comitetul de audit, sau unui organism extern de supraveghere, acolo unde este cazul), în timp ce SAI-urile funcţionează ca auditori externi şi prezintă rapoartele sale legislativului sau parlamentului (şi indirect publicului larg).

3.2. Auditul intern

3.2.1. INTOSAI defineşte funcţia de audit intern ca reprezentând acele mijloace funcţionale prin care managerii unei entităţi primesc o asigurare din surse interne asupra faptului că procesul pentru care sunt răspunzători operează într-o astfel de manieră, încât minimizează probabilitatea apariţiei erorilor, a practicilor ineficiente şi neeconomice sau a fraudei (INTOSAI GOV 9100).

3.2.2. Institutul Auditorilor Interni defineşte auditul intern ca o activitate independentă, obiectivă, de asigurare şi consultanţă, proiectată să adauge valoare şi să ajute la îmbunătăţirea operaţiunilor organizaţiei. Acesta sprijină o organizaţie pentru a-şi atinge obiectivele printr-o abordare sistematică şi disciplinată de evaluare şi îmbunătăţire a eficacităţii de gestionare a riscului, a controlului şi a procesului de guvernanţă (n.t. = termen utilizat pentru a descrie rolul persoanelor însărcinate cu supravegerea, controlul şi conducerea unei entităţi).

3.2.3. În cadrul rolurilor şi responsabilităţilor sunt aplicabile următoarele principii generale, în conformitate cu INTOSAI GOV 9100:

- Auditorii interni examinează şi contribuie la eficienţa şi eficacitatea structurii de control intern prin evaluarea şi recomandările lor şi, de aceea, ei joacă un rol important.
- Managementul stabileşte adesea funcţia de audit intern ca parte a cadrului controlului său intern. În această tradiţie, rolul auditorilor interni reprezintă partea critică a structurii de control intern.
- Totuşi mandatul funcţiei de audit intern nu include implementarea procedurilor specifice de control intern într-o organizaţie auditată. Aceasta este responsabilitatea managementului.

---

[39] Auditorii interni folosesc Documentul Practicilor Profesionale (PPF) al Institutului Auditorilor Interni, inclusiv Definiţia auditului intern, Codul etic, Standardele Internaţionale pentru Practicile Profesionale ale Auditului Intern şi Documente de poziţie, Practici consultative şi Ghiduri practice. SAI-urile utilizează ISSAI 10 INTOSAI – Declaraţia din Mexic privind Independenţa SAI; ISSAI 11 INTOSAI – Liniile directoare şi Bune Practici referitoare la Independenţa SAI; ISSAI 30 INTOSAI Codul etic şi ISSAI 200 INTOSAI Standarde generale. Auditorii externi utilizează Codul etic pentru Contabilii profesionişti IFAC.

[40] A se vedea ISSAI 1260

Scanned with OKEN Scanner

- O funcţie eficace de audit intern poate cuprinde revizuirea, evaluarea şi raportarea asupra adecvării controalelor, în vederea contribuţiei la îmbunătăţirea sistemului de control intern.
- Funcţia de audit intern trebuie să utilizeze o abordare bazată pe risc, ce ar trebui să ia în considerație criteriile de risc stabilite de către organismul de guvernanță și managementul organizației.

3.2.4. De asemenea, auditorii interni sunt parte a organizaţiei pe care o auditează[41] şi, atunci, anumite măsuri de protecţie pot fi puse în aplicare pentru a sprijini independenţa şi obiectivitatea funcţiei de audit intern. Funcţia de audit intern ar trebui să fie funcţională şi independentă atât cât este posibil, cu respectarea cadrului constituţional (ISSAI 1, secţiunea 3, paragraful 2). Activitatea şi concluziile auditorului intern trebuie să fie imparţiale, neutre şi lipsite de conflicte de interese.

3.3. SAI-urile (Instituţiile Supreme de Audit)

3.3.1. SAI-urile sunt înfiinţate, în general, de către organisme supreme de legiferare sau prin intermediul prevederilor constituţionale. În unele jurisdicţii, SAI-urile contractează auditori privaţi pentru a desfăşura activitatea în numele lor sau a celor responsabili cu guvernanţa (cum ar fi conducerea, comitetul de audit) sau unui organism extern de supraveghere, acolo unde este cazul desemnând un auditor extern care nu face parte dintr-un SAI, în cazul în care legislaţia permite acest lucru.

3.3.2. În majoritatea ţărilor, auditorii externi din cadrul SAI-urilor au o plajă mai largă de responsabilităţi în vederea raportării asupra activităţilor entităţilor auditate, decât au auditorii din sectorul privat. Întreaga arie de acoperire a auditării guvernamentale cuprinde auditul de regularitate [42] şi auditul performanţei (vezi, de asemenea, ISSAI 100, paragraful 39-40), precum şi examinările speciale şi auditurile judiciare/legale (cum ar fi frauda, corupţia, litigiile etc. – auditul forensic poate fi definit ca aplicarea competenţelor de audit la situaţii care au consecinţe legale).

3.3.3. Auditul de regularitate cuprinde, printre altele, atestarea răspunderii financiare a entităţilor şi a administraţiei guvernamentale ca un întreg, auditul tranzacţiilor şi sistemelor financiare, funcţia de audit intern şi control intern şi auditul corectitudinii şi decenţei deciziilor administrative luate în cadrul entităţii auditate. Include, de asemenea, raportarea oricăror altor aspecte ce apar din/sau care au legătură cu auditul şi pe care SAI-ul consideră că trebuie să le prezinte (ISSAI 100).

3.3.4. Auditul performanţei este concentrat pe auditul din punct de vedere al economici, eficienţei şi eficacităţii (ISSAI 100).

3.3.5. În calitate de auditori externi, SAI-urile trebuie să aibă responsabilitatea evaluării eficacităţii funcţiei de audit intern. Dacă activitatea de audit intern este considerată a fi utilă, cooperarea dintre SAI şi auditorul intern va avea beneficii pentru ambele părţi (ISSAI, secţiunea 3 şi 16).

4. BENEFICIILE COOPERĂRII ŞI ALE COORDONĂRII

4.1. O serie de beneficii se poate obţine din activităţile de cooperare şi coordonare între auditorii interni şi cei externi, care includ:

- schimbul de idei şi cunoştinţe între auditorii interni şi cei externi;
- întărirea abilităţii de promovare a practicilor bunei guvernanţe şi a răspunderii guvernamentale şi sporirea înţelegerii de către management a importanţei controlului intern;
- audit mai eficace bazat pe:
  - promovarea unei înţelegeri mai bune a rolurilor şi solicitărilor legate de audit;
  - un dialog mai bine informat asupra riscurilor cu care se confruntă organizaţia, care va conduce către o concentrare mai eficientă a eforturilor de audit şi, prin urmare, la recomandări mai utile;
  - o mai bună înţelegere de către ambele părţi a rezultatelor ce apar din activitatea reciprocă, ce poate avea un impact asupra programelor şi planurilor de activitate viitoare.
- un audit mai eficient bazat pe:
  - o mai bună coordonare a activităţilor de audit intern şi audit extern ce rezultă dintr-o planificare coordonată şi din comunicarea necesităţilor;

---

[41] Totuşi, activitatea de audit intern dintr-o organizaţie poate fi desfasurată printr-un furnizor de servicii. Se utilizează din ce în ce mai frecvent ca un furnizor de servicii să desfăşoare activităţi de acest gen, atât într-o organizaţie privată cât şi într-o organizaţie publică (INTOSAI GOV 9140, capitolul 4, „modele de desfăşurare a activităţii de audit intern").

[42] Auditul de regularitate va cuprinde auditul financiar şi de conformitate (din anul 2013).

Scanned with OKEN Scanner

- îmbunătățirea ariei de cuprindere a auditului pentru auditorii interni și externi.

- evitarea dublării activității de audit (economie);
- minimizarea întreruperii desfășurării auditului efectuat la entitatea auditată;
- îmbunătățirea și maximizarea adecvată a auditului, bazate pe evaluarea riscului și identificarea riscurilor semnificative;
- suport reciproc al recomandărilor de audit, care ar putea spori eficacitatea serviciilor de audit.

5. RISCURI POTENȚIALE DE COORDONARE ȘI COOPERARE

5.1. Inerente în procesul de coordonare și cooperare sunt riscurile sigure, care trebuie gestionate, cum ar fi:

- orice compromis al confidențialității, independenței și obiectivității;
- posibile conflicte de interese;
- slăbirea/atenuarea responsabilităților;
- utilizarea unor standarde profesionale diferite referitoare la independență sau audit;
- o interpretare eronată a concluziilor atunci când este folosită munca/activitatea altora;
- posibile diferențe de concluzii sau opinii cu privire la subiectul în cauză;
- posibilitatea ca probele potențiale ale celuilalt auditor să fie prematur comunicate unei părți externe, înainte de a exista suficiente dovezi de audit pentru sprijinirea acestora;
- să nu fie luate în considerație constrângerile sau restricțiile plasate celuilalt auditor în determinarea gradului de cooperare și coordonare.

5.2. Într-o organizație, activitatea de audit intern poate fi, de asemenea, externalizată. În anumite cazuri, firmele de audit pot furniza atât servicii de audit intern, cât și servicii de audit extern. Un furnizor de servicii de audit nu va dezvolta activitate de audit intern dacă dezvoltă și activitate de audit extern sau dacă furnizează alte servicii de consultanță pentru o organizație, pentru a nu-i periclita independența și obiectivitatea.

6. TEMELIA PENTRU COOPERARE ȘI COORDONARE

6.1. Coordonarea și cooperarea sunt construite pe angajament, comunicare, înțelegere unanimă și încredere.

6.1.1. Angajamentul

- O cooperare eficace între auditorii interni și SAI-uri se poate realiza dacă ambele părți au dorința și angajamentul de a dezvolta servicii de audit eficace și coordonate.
- Încurajarea venită din partea Comitetului de audit poate îmbunătăți probabilitatea unei cooperări și colaborări între cele două categorii de auditori.

6.1.2. Comunicarea

- comunicarea este un proces cu două sensuri.
- comunicarea deschisă și regulată dintre SAI-uri și auditori interni este esențială pentru succesul coordonării și cooperării. Auditorii trebuie să stabilească o înțelegere unanimă asupra calendarului și naturii unor astfel de comunicări.[43]
- comunicarea poate include:
  - schimbul de rapoarte de audit și scrisori către management;
  - în unele circumstanțe, acordarea accesului la programele de audit ale fiecăruia și, respectiv, la documentația de audit trebuie să conțină prevederi privind discreția și confidențialitatea furnizării acestor documente.

6.1.3 Înțelegerea unitară

- Auditorii trebuie să-și înțeleagă reciproc obiectivele, aria de acoperire, tehnicile, metodele și terminologia utilizată pentru a facilita încrederea în activitatea depusă de celălalt auditor.
- Poate fi folositor pentru ambele categorii de auditori să utilizeze tehnici similare, metode și terminologii pentru facilitarea cooperării și a unei coordonări eficace.

[43] Comunicarea oficială poate include întâlniri frecvente, în special, referitoare la planurile viitoare de identificare a oportunităților de cooperare, evitarea dublării efortului, asigurarea coordonării domeniului auditului și pentru acceptarea metodelor privind constatările auditului și alte informații.

Scanned with OKEN Scanner

6.1.4 Încrederea

- Trebuie să existe o încredere reciprocă bazată pe recunoașterea faptului că auditurile interne și externe sunt desfășurate în cadrul standardelor profesionale relevante.
- Trebuie să existe încrederea că fiecare schimb de informații este tratat în mod profesional și cu integritate și în contextul liniilor directoare/ghidurilor de etică profesională. Acest schimb de informații trebuie să cuprindă prevederi referitoare la discreție și confidențialitate.

7. MODALITĂȚI DE COOPERARE

7.1. Există o serie largă de căi de coordonare și de comunicare între SAI-uri și auditori interni. Gradul de coordonare și cel de comunicare pot varia în funcție de circumstanțe, inclusiv de luarea în considerație a restricțiilor legislative și a independenței. Metodele de comunicare și cooperare pot include:

- comunicarea planificării auditului/strategiei de audit (sesiuni de planificare comună);
- întâlniri regulate între SAI-uri și auditorii interni;
- înțelegeri încheiate pentru împărtășirea informațiilor (inclusiv proceduri de consultare);
- comunicarea reciprocă a rapoartelor de audit;
- organizarea unor programe comune de instruire și de cursuri și împărtășirea materialelor de instruire;
- dezvoltarea metodologiilor;
- împărtășirea de material de instruire, metodologii și programe de audit;
- acordarea accesului la documentația de audit [44]
- detașarea sau împrumutul de personal (de exemplu, formare profesională la locul de muncă);
- utilizarea unor aspecte sigure ale activității fiecăruia pentru stabilirea naturii, calendarului și întinderii procedurilor de audit ce se vor desfășura;
- colaborarea pe anumite proceduri de audit, cum ar fi colectarea probelor de audit sau teste de control (de exemplu, audituri comune pentru domenii specifice).

8. CĂI DE ORGANIZARE A COORDONĂRII ȘI COOPERĂRII

8.1. Coordonarea și cooperarea pot fi organizate oficial sau neoficial.

8.2. Oficial, coordonarea și cooperarea pot fi organizate în cadru legislativ, acorduri oficiale sau protocoale.

8.3. În cazul unor angajamente cu risc scăzut, SAI-urile și auditorii interni pot coopera și coordona activitatea într-un mod mai neoficial.

8.4. Coordonarea și cooperarea trebuie documentate în conformitate cu standardele aplicabile de audit.

8.5. Comitetele de audit (din entități) pot încuraja coordonarea și cooperarea dintre auditorii din SAI-uri și auditorii interni.

9. DOMENII/ZONE DE COOPERARE ȘI COORDONARE

9.1. Domeniile de cooperare și coordonare dintre SAI-uri și auditorii interni pot include:

- evaluarea entității auditate (vezi, de asemenea, INTOSAI GOV 9100);
  - cadrul de control intern;
  - conformitatea situațiilor financiare cu legile și regulamentele;
  - indicatori de performanță și studii de performanță;
  - administrația publică;
  - gestionarea riscului (INTOSAI GOV 9130)
- documentarea sistemului de audit al entității și a proceselor operaționale;
- dezvoltarea procedurilor de audit;
- efectuarea procedurilor de audit (de exemplu, la entitățile care au mai multe locații)
- investigația afirmațiilor/acuzațiilor de fraudă și corupție;

[44] SAI-ul trebuie să beneficieze de acces la toate datele și informațiile auditorilor interni, în scopul efectuării responsabilităților de audit. SAI-ul ar trebui să analizeze cu atenție problemele legate de confidențialitate atunci când se aduc la cunoștință documente de audit ce pot conține aspecte sensibile cum ar fi investigații de natură legală/judiciară. În scopul menținerii independenței SAI-ului, auditorii interni nu au drepturi de acces automat la documentația de audit a SAI-ului sau o influență oficială asupra programului de lucru al SAI-ului. Cu toate acestea există anumite circumstanțe când în documentația de audit există prevederi care pot veni în sprijinul procesului de audit.

Scanned with OKEN Scanner

10. FAZELE ŞI CONŢINUTUL COOPERĂRII ŞI COORDONĂRII

10.1.1. Coordonarea şi cooperarea se pot desfăşura în acelaşi timp în cadrul procesului de audit:

- înainte de începerea activităţii de audit (a angajamentului de audit);
- în faza de planificare a auditului;
- la efectuarea procedurilor de audit;
- în faza de concluzii, finalizare şi raportare a auditului;
- în etapa de urmărire a constatărilor şi recomandărilor.

10.1.2. Caracterul continuu al evaluării şi comunicării dintre SAI-uri şi auditorii interni trebuie să se regăsească în documentele de audit pe care aceştia le întocmesc.

10.1.3. SAI-urile pot coordona şi coopera cu auditorii interni în timpul desfăşurării procesului de audit, după cum urmează:

10.2. Acţiuni preliminare activităţii de audit (a angajamentului de audit):

- obţinerea înţelegerii entităţii auditate şi a funcţiei de audit;
- luarea în consideraţie a ariei de cuprindere a activităţii desfăşurate de fiecare parte;
- evaluarea activităţii desfăşurate de auditorii interni, înainte de a stabili impactul acesteia asupra naturii, duratei şi întinderii procedurilor de audit ce se vor realiza. Acest lucru se referă la asigurarea că auditorul intern care a desfăşurat activitatea de audit a fost independent faţă de entitatea auditată sau faţă de activitatea desfăşurată în cadrul acesteia şi a fost obiectiv în ceea ce priveşte desfăşurarea activităţii de audit.

10.3. Etapa de planificare

10.3.1. În pregătirea planului de audit şi în determinarea strategiei de audit, SAI-ul poate evalua efectul (dacă acesta există), pe care îl poate avea activitatea desfăşurată de auditorul intern asupra procedurilor efectuate în cadrul activităţii de audit extern. În această etapă, auditorul trebuie să facă o evaluare a riscului, pentru a identifica domeniile cu risc semnificativ.

10.3.2. Atunci când SAI-ul intenţionează să utilizeze activitatea auditorului intern, trebuie să evalueze:

- independenţa activităţii de audit intern înainte de a se baza pe activitatea auditorului intern;
- obiectivitatea şi competenţa profesională şi tehnică[45] a auditorului intern;
- dacă activitatea efectuată de un auditor intern se desfăşoară cu responsabilitate profesională (concluziile sunt bazate pe obiectivele de audit, pe aria de cuprindere a auditului, dacă metodologia de audit este corespunzătoare/acceptată, suficienţa probelor de audit);
- efectul oricăror constrângeri sau restricţii plasate pe funcţia de audit intern de către orice parte sau individual.

10.4. Efectuarea procedurilor de audit

10.4.1. Activitatea auditorilor interni poate fi utilizată pentru obţinerea unei părţi a probelor de audit care este necesară îndeplinirii obiectivelor procedurilor de audit ale SAI.

10.4.2. SAI trebuie să evalueze activitatea auditorului intern pentru următoarele cauze:

- dacă activitatea de audit a fost desfăşurată de persoane cu abilităţi corespunzătoare şi expertiză;
- dacă activitatea de audit a fost supervizată, revizuită şi documentată în mod corespunzător;
- dacă metodele de audit utilizate de auditori interni sunt adecvate;
- dacă probele de audit obţinute de alt auditor sunt suficiente, corespunzătoare şi relevante pentru formularea unor concluzii rezonabile;
- dacă concluziile trase sunt corespunzătoare în circumstanţele date şi orice rapoarte întocmite sunt în legătură cu rezultatele activităţii desfăşurate;
- dacă orice constatare raportată de auditorul intern a fost tratată corespunzător de către organizaţia auditată.

10.4.3. Acolo unde este necesar, SAI-ul trebuie să efectueze o activitate de audit suplimentară pentru a obţine această asigurare.

10.4.4 Documentarea de evaluare a deciziei privind utilizarea activităţii auditorilor interni, va oferi probe care să susţină procedurile, constatările şi concluziile auditorilor externi/SAI-ului.

[45] Este necesar ca activitatea să fie desfăşurată de către persoane ce trebuie să aibă aptitudini corespunzătoare şi expertiză.

Scanned with OKEN Scanner

10.5. Etapa de concluzii, finalizare şi raportare a auditului

10.5.1. Atunci când activitatea auditorilor interni confirmă probele obţinute sau concluziile la care au ajuns auditorii externi, SAI-urile pot utiliza activitatea desfăşurată de auditorii interni. Acest aspect nu-i exonerează pe auditorii externi/SAI-ul de la obţinerea unor probe de audit suficiente şi corespunzătoare, pentru a ajunge la o concluzie bazată pe obiectivele auditului, dar poate diminua extinderea activităţii auditorului extern.

10.5.2. Atunci când există o discrepanţă între constatările sau concluziile apărute în urma auditului extern şi cele prezentate în raportul auditorului intern, SAI-ul şi auditorul intern pot să:

- investigeze cauza oricăror astfel de discrepanţe şi
- să reconsidere şi să stabilească dacă analizarea şi interpretarea probelor obţinute a fost adecvată şi rezonabilă.

10.5.3. SAI-ul poate discuta cu auditorii interni orice discrepanţă apărută şi raportează asupra lor.

10.6 Valorificarea constatărilor şi recomandărilor

10.6.1 Ca parte a procesului de audit al SAI-ului este necesară urmărirea implementării şi îndeplinirii recomandărilor de audit ale SAI-ului.

În cooperare şi în acord cu SAI-ul, auditorii interni pot să urmărească implementarea şi îndeplinirea recomandărilor de audit ale acestuia ca pe un mod de a coopera în procesul de audit al SAI-ului.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 11

BINE AȚI VENIT ÎN LUMEA CONTROLULUI FINANCIAR PUBLIC INTERN

COMISIA EUROPEANĂ

Scanned with OKEN Scanner

Cuvânt înainte

Conceptul de Control Financiar Public Intern (CFPI) a fost dezvoltat de către Comisia Europeană pentru a furniza un model structurat şi operaţional care să ajute guvernele naţionale în reaşezarea mediului de control intern şi, în special, în actualizarea sistemelor publice de control intern în concordanţă cu standardele internaţionale şi cu buna practică a Uniunii Europene.

Această broşură furnizează o prezentare generală a celor mai importante principii ale unei guvernări moderne şi sperăm că va servi ca ghid sau chiar mai bine, ca foaie de parcurs pentru oficialii guvernamentali, consultanţi, consilieri de twinning (consilier de dezvoltare instituţională) şi pentru toţi ceilalţi cu un interes profesional în acest domeniu.

Modelul CFPI a fost foarte bine primit şi este utilizat pe scară largă de multe ţări, inclusiv de unele state din afara Uniunii Europene. Are un palmares remarcabil şi recomand insistent îmbarcarea în călătoria încântătoare de cunoaştere a mediului controlului intern modern.

"Bine aţi venit în lumea CFPI!"

Luis ROMERO REQUENA

Director General Direcţia Generală de Buget

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Introducere 164

1. Mediul de control și elementele principale ale Controlului Financiar Public Intern (CFPI) 165
2. Diferite etape de implementare a CFPI 168
3. Funcția și rolul Unităților Centrale de Armonizare 170
4. Acquis-ul comunitar în cadrul controlului financiar 173
5. Rolul de sprijin al Direcției Generale de Buget 175
6. Concluzii 175

Anexa nr. 1 Lista de verificare cu privire la conținutul Documentului de Strategie al CFPI 176

Anexa nr. 2 Glosar de termeni 179

Anexa nr. 3 Utilizarea Liniilor Directoare INTOSAI pentru Standardele de Control Intern în Sectorul Public 187

Scanned with OKEN Scanner

INTRODUCERE

Un control financiar public intern poate oferi asigurarea că fondurile publice sunt cheltuite cu înțelepciune.

Administrațiile publice colectează și cheltuiesc banii în numele cetățenilor și al organizațiilor. Acest aspect face trimitere adesea la contribuabili. Contribuabilii sunt îndreptățiți să primească asigurarea că Administrațile publice acordă atenția cuvenită gestionării fondurilor publice.

CFPI (Controlul Financiar Public Intern) reprezintă un model structurat care îndrumă guvernele naționale în stabilirea unui mediu de control modern în toate instituțiile statului. Obiectivul CFPI este acela de a acorda o asigurare rezonabilă că tranzacțiile efectuate respectă principiile unui management financiar solid, transparența, eficiența, eficacitatea și economicitatea, precum și legislația relevantă și prevederile bugetare.

Această broșură explică elementele componente ale CFPI, mediul de control din sectorul public și motivele pentru care un stat poate dori să actualizeze propriul sistem de control intern la nivelul standardelor recunoscute pe plan internațional.

Adoptarea CFPI are nevoie de un puternic angajament pentru schimbare

Implementarea CFPI trebuie privită ca fiind un proces pe termen lung care necesită angajamentul tuturor părților interesate. Experiența a demonstrat că introducerea unor noi politici și legi referitoare la acest aspect, care nu s-au axat, în prealabil, pe o înțelegere comună și pe aprobarea tuturor părților interesate, poate fi riscantă, invocând neînțelegere și rezistență, fapt care poate pune în pericol întregul proces de schimbare. De aceea, schimbând sistemele de control intern în sectorul public, trebuie să urmeze o perioadă de reflecții și discuții între principalele părți interesate.

Comisia Europeană și Direcția Generală de Buget au acumulat multă experiență în ceea ce privește introducerea și dezvoltarea CFPI. Prin această experiență se demonstrează că un puternic angajament al autorității centrale este cea mai importantă condiție în gestionarea unui proiect de schimbare al CFPI. În aproape toate cazurile, această autoritate centrală a fost Ministerul Finanțelor Publice. Aceasta este o alternativă logică pentru că aspectele legate de un control intern adecvat reprezintă inima unui management financiar puternic al bugetului național.

și să fie direct susținută de Ministerul responsabil de aceasta.

Experiența indică, de asemenea, necesitatea unui drept de proprietate puternic asupra reformei, exercitat de Ministerul Finanțelor Publice pentru a evita rezistența ce poate să apară la aplicarea CFPI sau la aplicarea lui treptată. În plus, o bună strategie de informare și comunicare pot fi aplicate și menținute de Ministerul Finanțelor Publice pe tot parcursul procesului, pentru a explica modalitatea în care CFPI contribuie la întărirea managementului fondurilor publice.

Procesul necesită o strategie clară și cuprinzătoare

La începutul procesului de schimbare, Direcția Generală de Buget promovează un document emis de Ministerul Finanțelor Publice referitor la Politica sau Strategia CFPI. Pe scurt, un asemenea document reprezintă o analiză GAP prin care este descris mediul de control intern actual și calea de urmat pentru a ajunge la un mediu de control intern modern.

...și urmează să fie acceptat de toate părțile interesate.

Documentul trebuie să fie rezultatul unor consultări prealabile cu părțile interesate externe, cum ar fi SAI-urile (Instituțiile Supreme de Audit), sistemul de control existent, serviciile de audit și inspecție, ordonatorii principali de credite și acolo unde este necesar și oportun, sectorul privat și cel academic.

Responsabilitatea finală pentru elaborarea documentului aparține Ministerului Finanțelor Publice. Ultima versiune, odată ce a fost înțeleasă și aprobată de toate părțile implicate în ceea ce privește principiile și consecințele, trebuie adoptată de Ministerul Finanțelor Publice și transmisă spre aprobare Guvernului.

Scanned with OKEN Scanner

1. MEDIUL DE CONTROL ŞI ELEMENTELE PRINCIPALE ALE CFPI

Obiectivul este acela de a oferi o asigurare rezonabilă asupra faptului că fondurile publice sunt utilizate în conformitate cu scopul pentru care au fost alocate

Obiectivul sistemelor CFPI este acela de a furniza metode adecvate şi transparente iar cel al organizaţiilor este acela de a furniza o asigurare rezonabilă că fondurile publice sunt utilizate în scopul obţinerii obiectivelor selectate de cadrul oficial bugetar (Guvern, Parlament). În plus, mediul de control intern modern este un instrument eficient în prevenirea corupţiei şi a fraudei. În sectorul public există modalităţi de supraveghere externă efectuate de către Parlament şi SAI. Guvernul este responsabil faţă de Parlament pentru gestionarea, implementarea şi supravegherea politicilor şi a cerinţelor sistemelor care urmează să fie puse în aplicare în ceea ce priveşte bugetarea şi procedurile contabile, a măsurilor de control intern şi a serviciilor de inspecţie, pentru a lupta împotriva corupţiei şi a fraudei.

..şi în conformitate cu economicitatea, eficienţa şi eficacitatea.

De obicei, cele mai tradiţionale sisteme de control public intern se bazează pe un sistem de control centralizat ex ante şi de inspecţie ex post care se concentrează pe plângerea unei terţe părţi, pe tranzacţii dubioase, pe violarea regulilor bugetare şi pe pedepsirea erorilor umane. În comparaţie cu un sistem de control public intern modern, sistemul tradiţional cu accentul pe care îl pune pe legalitate şi regularitate, este lipsit de criteriile de economie, eficienţă şi eficacitate în legătură cu gestionarea şi controlul fondurilor publice. Controlul intern modern este orientat spre transparenţă atât în termenii unei responsabilităţi clare, cât şi în ceea ce priveşte metodologia şi standardele armonizate. Transparenţa este manifestarea principiului de guvernare care ţine de responsabilitatea pe care publicul a atribuit-o administraţiei statului pentru a creşte veniturile şi pentru a efectua cheltuieli în numele/interesul său.

Este necesar ca managerii să fie responsabili în timp ce beneficiază de opinia auditorului intern cu privire la sistemul pentru care ei sunt responsabili.

CFPI cuprinde standardele internaţionale şi buna practică a UE, precum şi obiectivele pentru furnizarea unei evaluări optime a reformei sistemului naţional tradiţional de control. Pentru CFPI, conceptele de responsabilitate managerială şi audit intern independent funcţional şi descentralizat sunt fundamentale. CFPI nu se concentrează pe tehnicile contabile şi bugetare (deşi controlul intern poate recomanda îmbunătăţirea acestor sisteme) şi nici nu include sarcini legate de inspecţie cum ar fi investigarea sau sancţionarea cazurilor individuale de fraudă sau nereguli grave. Controlul public intern este preventiv prin natura lui şi prin obiectivele sale pentru a da asigurarea că în practică sunt aplicate sisteme adecvate pentru a contracara cât mai mult posibil, apariţia corupţiei şi fraudei. Controlul public intern este supus unei evaluări externe efectuate de SAI.

CFPI urmăreşte ultimele noutăţi ale Standardelor Internaţionale.

Principalele standarde internationale ale CFPI sunt Liniile Directoare INTOSAI pentru Controlul Intern în Sectorul Public şi Documentul de Poziţie cu privire la auditul intern în Europa al Confederaţiei Europene a Instituţiilor de Audit Intern (EC IIA). Principalul standard internaţional pentru auditul extern este Declaraţia de la Lima INTOSAI referitoare la Liniile Directoare privind Preceptele de Audit din anul 1977.

Să ne concentrăm acum asupra fundamentelor CFPI şi, de asemenea, să aruncăm o privire asupra relaţiei dintre CFPI şi Auditul Extern.

1.1. Cele 3 principii fundamentale ale CFPI

CFPI se bazează pe 3 piloni

CFPI este definit ca având 3 piloni: responsabilitate managerială (sisteme de Management Financiar şi Control), auditul intern independent funcţional (sisteme de audit intern) şi o unitate centrală de armonizare (UCA) pentru dezvoltarea metodologiilor şi standardelor referitoare la primii doi piloni.

Scanned with OKEN Scanner

Managerii trebuie să fie responsabili.

a) Responsabilitatea managerială – Management Financiar și Control

Managerii de la toate nivelurile din instituțiile publice trebuie să fie responsabili pentru activitatea pe care o desfășoară – nu doar în domeniul politicilor operaționale, dar și în domeniul politicilor de Management Financiar și Control. Primul nivel de control trebuie să fie la nivelul managerului/ordonatorului. Aceasta înseamnă că fiecare manager public este responsabil pentru stabilirea și menținerea unui sistem adecvat de Management Financiar și Control, pentru îndeplinirea sarcinilor de planificare, programare, bugetare, contabilitate, control, raportare, arhivare și monitorizare.

Evaluarea riscului este un instrument obiectiv, utilizat ca parte a sistemului de control pentru a ajuta la identificarea riscurilor sau a zonelor de risc. Riscurile trebuie să fie apoi evaluate și gestionate/tratate în conformitate cu politica organizațională. Evaluarea riscului este, așadar, efectuată de management/conducere – nu de către auditorii interni.

b) Auditul intern independent funcțional

Instituțiile bugetare trebuie să prevadă în cadrul organigramei lor funcția de auditor intern independent funcțional pentru a veni în sprijinul conducerii prin furnizarea unor evaluări obiective a sistemelor de control intern existente. Auditorii raportează direct managerului de top, în ordinea ierarhică, dar sunt independenți față de opinia managerului privind modul în care ar trebui să se desfășoare un audit. Acest lucru este ilustrat de faptul că auditorul intern nu face parte din Departamentul Serviciilor Financiare (direcții financiar contabile), dar este atașat direct de cel mai înalt nivel al conducerii. Rolul auditorului intern este acela de a evalua caracterul adecvat/corespunzător al sistemelor de control intern puse în practică de conducere pentru a sublinia slăbiciunile/furniza recomandările în vederea îmbunătățirii unor activități acolo unde este necesar. Acest rol este prezentat și explicat, în mod oficial, în Carta Auditului Intern, un document semnat atât de manager, cât și de auditor. Activitatea de audit este guvernată de un set de norme și de etică ce derivă din standarde și din competențele profesionale de audit și nu din instruirea managerială. Acest set de norme și etică este conținut, de obicei, într-un document numit "Codul de etică al aditorului intern" și este semnat de auditor în momentul certificării ca "auditor public intern".

Auditul nu trebuie confundat cu funcțiile de inspecție.

Auditorul este destul de diferit de tradiționalul expert în "inspecție și revizuire". Auditorul examinează caracterul corespunzător al sistemelor în vigoare în ceea ce privește eficiența, economicitatea și eficacitatea, cu scopul de a sublinia orice deficiențe posibile care ar putea periclita îndeplinirea obiectivelor organizației. Auditorul face apoi recomandări managerului unde/cum să îmbunătățească sistemele. Niciodată auditorii nu trebuie să se implice în sarcinile conducerii (altele decât cele specifice activității de audit), pentru care nu au responsabilitate. Auditorul evaluează și face recomandări; totuși, managerul este cel care decide dacă urmărește sugestiile auditorului. Astfel, responsabilitatea este a managerului. Auditorul nu sancționează sau pedepsește; acest aspect este lăsat la latitudinea managerului în cazul erorilor umane sau sistemice sau la latitudinea autorităților judiciare în cazul unor nereguli grave și/sau fraudă.

Abordarea CFPI trebuie să fie armonizată în întreg sectorul public.

c) Unitatea Centrală de Armonizare ca un vector de schimbare

Având în vedere durata de timp necesară implementării complete a CFPI și domeniul de aplicare a sarcinii de armonizare privind abordarea CFPI la toate nivelurile de guvernare, este vitală existența unei structuri centrale – ne referim la UCA – care este împuternicită să gestioneze dezvoltarea CFPI.

Scanned with OKEN Scanner

UCA este responsabilă pentru dezvoltarea și promovarea metodologiilor de audit și control intern pe baza standardelor și bunei practici acceptate la nivel internațional, pentru coordonarea implementării noii legislații cu privire la responsabilitatea managerială (sisteme de Management Financiar și Control) și pentru auditul intern. UCA este, de regulă, organizată în cadrul Ministerului Finanțelor Publice.
O UCA reprezintă o condiție fundamentală pentru introducerea și dezvoltarea cu succes a CFPI, în realitate conceptul devenind o parte a CFPI însuși.

1.2. Auditul extern

Asigurați-vă că CFPI funcționează corect.

Observațiile precedente se referă la CFPI privit ca un cadru guvernamental de control intern. În orice caz, este esențial ca sistemul CFPI și calitatea privind funcționarea acestuia să fie supuse unui audit extern sau unei evaluări independente efectuate de o Instituție Supremă de Audit care nu este responsabilă față de Guvern (puterea executivă) ci față de membrii Parlamentului (puterea legislativă) în calitatea acestora de reprezentanți aleși ai cetățenilor. SAI-ul ar trebui să fie membru al Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit INTOSAI și să adopte și să pună în aplicare, în mod activ, standardele și principiile etice din sectorul public. SAI-ul trebuie să informeze/discute cu Parlamentul, în mod regulat, despre activitățile sale și despre constatările în domeniul auditului și poate propune modificări legislative care vizează utilizarea mai eficientă a resurselor bugetare. Rapoartele Instituției Supreme de Audit trebuie să fie publicate, deoarece controlul public și opinia pot fi de mare ajutor pentru acestea în concentrarea atenției asupra acțiunilor de remediere necesare.

Criterii pentru un Audit Extern eficient.

INTOSAI a adoptat Liniile Directoare privind Preceptele de Audit denumite "Declarația de la Lima", care prevăd principii instituționale pentru SAI-uri. Acestea fac apel printre altele, la:

- cerința pentru independența SAI-ului și a personalului acestuia. Această independență ar trebui garantată de Constituție și protejată de Curtea Supremă;
- cerința referitoare la competențele SAI-ului în domeniul auditului trebuie menționată în Constituție și legislație. Mandatul SAI-ului trebuie să acopere toate operațiunile financiare publice;
- relația cu Parlamentul – inclusiv faptul că SAI-ul trebuie să fie împuternicit și cu obligația de raportare anuală către Parlament;
- cerința ca Guvernul să rămână pe deplin și exclusiv responsabil pentru actele și omisiunile sale și să nu poată fi absolvit de această responsabilitate prin referire la constatările de audit.

1.3. Relația dintre SAI și CFPI

Este necesară o înțelegere comună

MFP, în rolul său de instituție publică principală de management financiar, trebuie, prin intermediul Unităților Centrale de Armonizare, să acționeze ca o interfață între SAI și sistemul CFPI. Cooperarea strânsă și exercitarea unui dialog constructiv între SAI ca auditor extern și MFP ca vârf al sistemului CFPI este esențială pentru a ajunge la un sistem complex și eficient de gestionare și control al resurselor bugetului de stat. Pentru a realiza și susține o astfel de cooperare și un astfel de dialog, se sugerează realizarea unor contacte între SAI și MFP care să fie efectuate la un nivel ridicat, de către un grup de lucru consultativ care se va reuni periodic pentru a discuta probleme legate de Managementul Financiar și Controlul intern pe măsură ce acestea apar și să elaboreze soluții corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

2. DIFERITE ETAPE DE IMPLEMENTARE A CFPI

4 etape de implementare a CFPI.

În vederea implementării CFPI trebuie luate în considerație următoarele etape: conceptualizarea, dezvoltarea cadrului organizațional, dezvoltarea cadrului legal și stabilirea unei politici de dezvoltare a personalului. În practică, aceste etape sunt legate între ele, iar experiența arată că ele încep imediat ce conceptul a fost agreat.

2.1. Conceptualizarea

Acceptă pe toată lumea la bord; aprobă Politica și Planul de acțiune

Procesul de conceptualizare, de obicei, durează foarte mult, dar reprezintă o precondiție necesară a implementării cu succes a proiectului. Aceasta este cea mai importantă etapă deoarece va utiliza concluziile unei analize GAP între sistemele de control intern actuale și standardele internaționale pentru a face recomandări asupra acțiunilor viitoare. În mod ideal, o UCA (a se vedea mai jos) ar trebui să elaboreze un Document de strategie al CFPI (eventual prin cooperarea cu consultanți tehnici sau parteneri de Twinning) pentru discuții la scară largă în rândul părților interesate. În orice caz, responsabilitatea pentru elaborarea unui Document de strategie nu trebuie să fie lasată pe mâna unor "outsideri"/nespecialiști.

Proiectul unui asemenea document trebuie să ia în considerație rezultatele discuțiilor cu diverse părți interesate din sectorul public. Cu toate acestea, MFP trebuie să își asume responsabilitatea pentru textul final, astfel încât să poată apăra cu succes poziția sa în Cabinetul de Miniștri/Guvern și, mai târziu, în Parlament, în timpul discuțiilor privind legislația referitoare la CFPI. În cele din urmă, Documentul de strategie al CFPI trebuie să prezinte un Plan de acțiune realist, precizând care sunt deciziile majore ce trebuie luate, în ce ordine și în ce interval de timp. Documentul de strategie și Planul de acțiune ar putea fi actualizate în funcție de rezultatele implementării.

Se sugerează că Documentul de strategie al CFPI trebuie să fie structurat într-un mod logic în ceea ce privește prezentarea și conținutul. Anexa 1 prezintă o listă de verificare pentru structură și conținut.

2.2. Dezvoltarea cadrului organizațional

Centrul de armonizare este necesar pentru a menține impulsul și pentru a asigura implementarea lină...

Având în vedere durata de timp necesară pentru implementarea deplină a CFPI și scopul de a armoniza metodologiile și standardele la toate nivelurile în sectorul public, este vitală crearea unei Unități Centrale de Armonizare, aceasta fiind împuternicită să gestioneze dezvoltarea și îmbunătățirea CFPI dintr-o țară. Această Unitate Centrală de Armonizare ar putea fi organizată în cadrul Ministerului Finanțelor Publice și să raporteze direct ministrului. Funcțiile complete ale acestei unități sunt discutate în următorul capitol.

...a Sistemelor de Audit Intern și a sistemelor de Management Financiar și Control.

UCA sprijină dezvoltarea a două elemente ale CFPI. În primul rând, Unitatea Centrală de Armonizare trebuie să inițieze și să sprijine procesul de stabilire a independenței funcționale a serviciilor de audit intern ale tuturor instituțiilor statului, la toate nivelurile. Aceste servicii de audit trebuie să raporteze celui mai înalt nivel al conducerii: ministrului, în cadrul ministerelor, și directorilor , în cadrul instituțiilor publice. Nivelurile inferioare ale instituțiilor statului (municipii, regiuni) trebuie să oglindească/reflecte organizarea și principiile de control ale CFPI, luând în considerație economicitatea și eficiența în acest sens.

În al doilea rând, în relația cu sistemele de Management Financiar și Control, UCA trebuie să sprijine conducerea de vârf din ministere și instituții publice în proiectarea, stabilirea, implementarea și derularea serviciilor financiare, cu proceduri care să fie în conformitate cu standardele de control intern. Un aspect important al responsabilității manageriale este introducerea evaluării riscului și a gestionării riscului. Acestea sunt

Scanned with OKEN Scanner

instrumente care ajută conducerea să obțină o asigurare mai bună asupra funcționării adecvate a serviciilor lor financiare și îndeplinirea obiectivelor.
Unitatea Centrală de Armonizare are, așadar, două secțiuni distincte; una se ocupă de Auditul intern iar cealaltă de sisteme de Management Financiar și Control. Deoarece este important ca Unitatea Centrală de Armonizare care se ocupă de Audit Intern să dețină calitatea de consultant pentru MFP și Guvern pe baza statutului CFPI dintr-o țară și, de aceea, să raporteze direct Ministerului, UCA, prin Secțiunea de Management Financiar și Control (UCASMFC-MFP) ar putea fi organizată, de exemplu, în cadrul Direcției Generale de Buget sau Trezorerie care poate avea responsabilități de dezvoltare a standardelor pentru Management Financiar și Control în sectorul public.

Unitatea Centrală de Armonizare nu trebuie să fie confundată cu Unitatea de Audit Intern din cadrul MFP

Unitatea Centrală de Armonizare nu este același lucru cu Unitatea de Audit Intern din cadrul Ministerului Finanțelor Publice. Unitatea de Audit Intern din cadrul Ministerului Finanțelor Publice este responsabilă pentru efectuarea auditurilor interne ale sistemelor în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în timp ce Unitatea Centrală de Armonizare este necesară pentru a gestiona implementarea adecvată a CFPI în întreg sectorul public.

2.3. Cadrul legal

CFPI trebuie să fie ancorat în lege

Pe baza concluziilor și recomandărilor din cadrul Documentului de strategie a CFPI, următoarea etapă va fi proiectarea unei noi legislații cuprinzătoare, care să acopere atât aspecte legate de Managementul Financiar și Control cât și de Auditul Intern. Este o bună practică în a crea o lege-cadru primară, care să acopere principiile de bază ale CFPI, sau acestea să fie încorporate într-un document mai amplu al Finanțelor Publice/în Legea Finanțelor Publice ori separat într-o Lege a CFPI. Legislația secundară pentru implementarea CFPI va fi proiectată în conformitate cu prevederile documentului-cadru, iar acolo unde este necesar, va fi prevăzută în regulamente sau directive care pot fi actualizate fără a mai trece prin procedurile de aprobare parlamentare.
Trebuie subliniat totuși că rolul Unității Centrale de Armonizare nu este de a audita Serviciul de audit intern. Rolul Unității Centrale de Armonizare este de a supraveghea implementarea CFPI iar apoi de a monitoriza conformitatea cu modelul CFPI, în timp ce Serviciul de audit intern are rolul de a furniza o opinie cu privire la gestionarea riscului, a controlului și a proceselor de guvernare a unei organizații.

2.4. Politica de dezvoltare a personalului

Este asigurată de către oameni – deci pregătirea lor profesională este cheia.

Toate funcțiile noi necesită crearea unui mediu de formare profesională adecvată. În acest scop, instituțiile de formare profesională durabilă trebuie să fie înființate pentru a răspunde necesității de formare profesională inițială și continuă.
Formarea profesională a managerilor, a auditorilor interni și a personalului din cadrul Serviciului financiar, pe baza noilor principii, sarcini și responsabilități trebuie să înceapă cât mai curând posibil – în mod ideal, la inițierea discuțiilor referitoare la implementarea CFPI sau, cel mai târziu, imediat ce a fost aprobat Documentul de strategie al CFPI. Adesea, cursurile și programele de formare profesională sunt concepute sub îndrumarea unor consultanți și/sau parteneri de twinning care au propria experiență în domeniu.
Instruirea managerilor de top cu privire la valoarea recomandărilor auditului intern este cea mai relevantă, deoarece "tonul de la vârf" determină stabilirea locului corect ce trebuie acordat auditului intern în cadrul organizației. Curricula (program de studiu) modernă, practică și specifică va fi dezvoltată de către experți în colaborare cu Unitatea

Scanned with OKEN Scanner

Centrală de Armonizare și, acolo unde este posibil, cu sprijin/consultanță academică și cu contribuția Institutului Auditorilor Interni (filiala națională). Această programă/curriculă va fi dezvoltată având în vedere sectorul public. Secțiunea referitoare la auditorul public intern trebuie să reflecte profesionalismul care poate fi obținut numai după efectuarea ultimilor doi ani de curs în combinație cu experiența la locul de muncă.

3. FUNCȚIA ȘI ROLUL UNITĂȚILOR CENTRALE DE ARMONIZARE

Administrațiile încep, adesea, inițierea procesului de implementare a CFPI prin efectuarea unei analize GAP a mediului de control intern existent. Astfel, ele au creat o primă UCA, pentru că, în practică, aceasta este adesea responsabilă pentru efectuarea analizei GAP, care ajută la formarea unei Unități Centrale de Armonizare pe deplin funcțională.

3.1. Primii pași

Numirea Șefului Unității Centrale de Armonizare pentru funcționarea acesteia la parametrii optimi.

În mod ideal, șeful UCA trebuie să aibă experiență în sistemele de management financiar de ultima oră și/sau în domeniul auditului modern. Ea/el trebuie să se bucure de un înalt grad de independență adică nu trebuie să facă parte din managementul operațional (deși ei sunt responsabili pentru gestionarea propriului departament) și, mai presus de orice, să fie liberi de presiunile politice. Titularul postului nu trebuie să fie înlăturat din cauza schimbărilor din peisajul politic, dar trebuie să acționeze ca un garant al susținerii politicilor CFPI pe termen lung, deoarece succesul acestor politici va depinde de angajamentul pe termen lung. Acest aspect necesită un statut special, prevăzut în legislație, ce poate fi comparat cu statutul special garantat auditorilor interni în conformitate cu recomandările internaționale cuprinse în Carta auditului intern și Codul etic.

A face față necesităților actorilor-cheie.

Unitatea Centrală de Armonizare trebuie să înceapă prin dezvoltarea unei rețele de schimb adecvat de informații cu părțile interesate, în legătură cu proiectul de schimbare. UCA poate să definească și să explice avantajele și provocările inerente ce vor avea loc prin introducerea CFPI. Această rețea și elaborarea politicilor (inclusiv proiectarea Documentului de strategie al CFPI) trebuie să fie prevăzute pentru extinderea, fără ezitare, a platformei de înțelegere și implicare în acest proces. Acest proces de colaborare este o condiție pentru succesul proiectului de schimbare.

3.2. Analiza sistemelor de control existente: analiza GAP

Analizând sistemul existent și văzând cum să acoperiți lacunele/deficiențele.

În al doilea rând, pe baza unei analize a sistemului de Management Financiar și Control actual și a lacunelor sale în raport cu standardele internaționale moderne, UCA trebuie să proiecteze cadrul legislativ sau legislația primară pentru a furniza Guvernului o bază legală pentru introducerea diferitelor elemente ale CFPI. Această analiză ar putea fi susținută de asistență de specialitate din exterior, de exemplu, prin intermediul unei evaluări independente (peer review). Această analiză necesită monitorizare atentă. Rezultatele acestei analize a capacității administrative existente sunt aduse apoi în atenția celor mai înalte nivele administrative pentru discuții și urmărirea recomandărilor.

3.3. Introducerea noilor legi și regulamente

Întocmirea/elaborarea legilor

Dezvoltarea și implementarea legislației primare și secundare este pasul următor. Legislația primară și/sau secundară poate necesita reglementări suplimentare (terțiare), de exemplu referitoare la manualele pentru sistemele de Management Financiar și Control și Audit Intern și șabloane pentru Carta de audit intern și

Scanned with OKEN Scanner

Codul etic. Suplimentar, activitatea trebuie să înceapă cu directive referitoare la gestionarea riscului și alte metodologii, șabloane pentru pista de audit, raportarea auditului etc. Aceste documente trebuie să fie utilizate și adoptate de către serviciile din interiorul ministerelor și a altor instituții publice. Unitatea Centrală de Armonizare trebuie să ghideze aceste procese.

3.4. De la dezvoltare la monitorizare: auditul de conformitate

Asigurarea conformității

Odată ce aceste obiective au fost îndeplinite, rolul UCA va fi schimbat gradual de la dezvoltarea CFPI la monitorizarea CFPI. UCA va avea sarcina de a efectua controale de asigurare a conformității și calității asupra modului în care recomandările sale sunt puse în practică/implementate în mod corespunzător și asupra modului în care sunt depășite orice blocaje în implementarea politicilor adoptate. Aceste controale de conformitate împreună cu rezultatele ce provin din analiza anuală a rapoartelor de audit ale ordonatorilor de credite/instituțiilor bugetare vor facilita raportarea către MFP a rolului pe care UCA îl are asupra progresului implementării CFPI.

Pentru a spori transparența, UCA întocmește anual un raport consolidat asupra stadiului în care se află CFPI în sectorul public, care va permite efectuarea unei analize comparative în timp (benchmarking). Raportul va fi prezentat Guvernului de către Ministerul Finanțelor Publice, iar un exemplar va fi transmis Parlamentului și altul SAI-ului. Acest lucru va îmbunătăți supravegherea efectuată de către Parlament cu privire la procesele de risc și control efectuate de managementul instituțiilor în sectorul public. Acest lucru poate, de asemenea, să vină în sprijinul activității profesionale de audit extern desfășurate de către SAI.

3.5. Dezvoltarea continuă a angajaților

Formarea profesională nu trebuie să se oprească după implementarea inițială.

Unul din obiectivele de bază ale Unității Centrale de Armonizare este acela de a îmbunătăți calitatea personalului care este responsabil pentru controlul financiar și auditul intern și, astfel, să se consolideze implementarea cu succes a sistemului CFPI. În acest sens, Unitatea Centrală de Armonizare acționează în calitate de coordonator sau de supraveghetor asupra stabilirii unui regim de formare durabilă și a unor criterii practice pentru cerințele de calitate ale auditorilor și controlorilor financiari. O strânsă colaborare și cooperare cu SAI-ul din țara respectivă, organizațiile profesionale particulare (cum ar fi Institutul Auditorilor Interni) și mediul academic vor facilita această sarcină.

3.6. Unitatea Centrală de Armonizare ca centru de excelență

Unitatea Centrală de Armonizare este punct de referință în derulare.

Sarcinile sus-menționate explică de ce UCA sunt privite ca și conducători ai procesului de reconstrucție pentru transformarea sistemelor tradiționale de control într-un sistem de control financiar public intern. Aceasta presupune învățarea, împărtășirea și consolidarea experienței în implementarea legislației adoptate și a standardelor. Multe instituții guvernamentale doresc și au nevoie să fie informate în permanență cu privire la evoluția CFPI. De asemenea, ele doresc să beneficieze de pregătire profesională ulterioară în vederea implementării acestor noi evoluții. Ei adresează întrebările lor către Unitățile Centrale de Armonizare, care, astfel, devin "centre de excelență". Ca o consecință, UCA se confruntă cu responsabilități suplimentare pentru îmbunătățirea guvernării sectorului public.

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Rețeaua Unității Centrale de Armonizare

Învățând de la alții

Rețeaua UCA ar putea fi realizată, de exemplu, prin organizarea frecventă a întâlnirilor în cadrul profesiei, utilizarea unui website și/sau a unei reviste periodice pentru împărtășirea informațiilor și pentru discuții despre problemele apărute.
În timp ce rețeaua internă este o condiție pentru obținerea unei performanțe optime a UCA, rețeaua externă este de o importanță la fel de mare. Această rețea externă se referă la cooperarea cu SAI-ul, cu organizațiile private de audit intern, cu organismele profesionale de audit și contabilitate și cu nișele relevante din sectorul academic din țară, dar are și contacte internaționale.
Deoarece UCA sunt instituții relativ recent organizate, există multe beneficii în împărtășirea problemelor comune referitoare la introducerea și implementarea CFPI.

Provocările au fost identificate deja

În trecut, Uniunea Europeană a contribuit la realizarea rețelei prin organizarea unor workshop-uri în care UCA naționale, SAI-urile și experți internaționali în domeniul CFPI s-au reunit, făcând schimb de informații și bună practică. Workshop-urile au scos în evidență următoarele provocări:

- gradul de conștientizare la nivelul conducerii cu privire la argumentarea/existența principiilor CFPI și a nivelului privind sprijinul ierarhic al activității depuse de Unitatea Centrală de Armonizare este prea scăzut;
- o prioritate mare ar trebui acordată creșterii calității activității de audit intern; eșecul în realizarea acestui aspect ar putea duce la deteriorarea rolului și statutului auditorilor interni. Suplimentar, atragerea personalului cu experiență în domeniu se poate face prin îmbunătățirea sistemului de salarizare și acordarea altor scheme de compensații;
- rolul rețelei Unității Centrale de Armonizare și vizibilitatea acesteia în relația cu părțile interesate sunt vitale;
- o abordare comună a normelor generale de audit și a metodologiilor și pregătirea profesională în domeniul controlului și auditului necesită îmbunătățirea relațiilor de coordonare cu SAI-urile;
- UCA au un rol-cheie în definirea cerințelor de formare profesională pentru manageri, controlori financiari și auditori interni, precum și în coordonarea organizării cursurilor de formare profesională. Conținutul formării profesionale trebuie să fie concentrat, în primul rând, pe creșterea gradului de conștientizare managerială și pe abilitățile practice de control și audit.

Organizarea Unităților Centrale de Armonizare

Ceva experiență...

Direcția Generală de Buget a supravegheat dezvoltarea CFPI în cadrul EU-10 (grupul ultimelor 10 state care au aderat la UE). Experiența noastră arată că organizarea UCA în aceste state nu a fost întotdeauna o chestiune ușoară. În majoritatea țărilor, UCA a fost organizată în afara serviciilor specializate din cadrul MFP și a trebuit să lupte pentru obținerea rolului principal în dezvoltarea sistemelor moderne de control intern recunoscute/acceptate de alte ministere și instituții publice. În alte țări, absența unui angajament puternic al organizațiilor bazate pe ierarhii și/sau rezistența dovedită în organizarea inspecției tradiționale și alte forțe s-au dovedit a fi factori de blocaj pentru dezvoltarea corespunzătoare a funcțiilor UCA. În multe cazuri, această situație a împiedicat, în mod grav, eforturile de dezvoltare a CFPI.

Șeful Unității Centrale de Armonizare

Există câteva lecții ce trebuie învățate în acest sens. De la bun început, UCA trebuie să fie organizată sub conducerea unei persoane cu calități dovedite în management, cunoștințe în sisteme moderne de control și audit intern, acces facil

Scanned with OKEN Scanner

trebuie să fie independent din punct de vedere politic și să dețină o pregătire puternică în domeniul auditului.

la literatura de specialitate și numit în asemenea mod, încât continuitatea proiectului să poată fi protejată. Aceasta înseamnă că numirea sa trebuie să fie independentă de schimbările politice din aparatul guvernamental. Deoarece vizibilitatea este un aspect important, directorul UCA trebuie să dețină același statut ca și cel al auditorului intern dintr-o instituție publică, adică să raporteze direct celui mai înalt nivel din cadrul ierarhiei. Este în interesul MFP și al publicului larg (contribuabililor) ca directorul UCA să fie gardianul bunei funcționări a sistemelor CFPI din sectorul public. Directorul UCA trebuie să fie considerat ca fiind Auditorul General al funcției de audit public intern. În această calitate, directorul trebuie să fie capabil să rezolve conflictele de interese dintre auditorii interni, ierarhizarea acestora pe aspecte de integritate profesională și chiar să furnizeze o opinie (sau chiar o autorizare) privind numirea, demiterea și transferul personalului de audit.

Uneori este posibilă existența a două Unități Centrale de Armonizare.

Adesea, se pune întrebarea dacă ar trebui să existe două sau o singură UCA care să se ocupe separat de probleme de armonizare și coordonare a sistemelor de Management Financiar și Control și de coordonare a sistemelor de audit intern. Se consideră că, de la început, ar putea fi benefică stabilirea unei singure UCA, care să se ocupe de ambele aspecte prin subunități separate. Acest aspect are avantajul că armonizarea CFPI este într-o singură mână. Chiar dacă ar fi necesară împărțirea/divizarea UCA în două unități separate, de exemplu, o unitate pentru sisteme de Management Financiar și Control organizată în cadrul Trezoreriei – MFP (cât mai aproape de gestionarea și controlul bugetului) și o altă unitate pentru sisteme de Audit Intern cu accent pe auditul intern, acest aspect reprezintă o problemă ce necesită o examinare atentă. În cazul în care există două unități sub conducerea unei singure UCA, ambele ar trebui să acționeze în conformitate cu responsabilitățile proprii și să evite amestecul în gestionarea problemelor fiecăreia. Acest aspect trebuie să fie administrat la nivelul elaborării proiectului Documentului de strategie al CFPI și reconsiderat în momentul unei eventuale actualizări a Documentului de strategie al CFPI, luând în considerație caracteristicile speciale ale organizațiilor existente în fiecare țară.

4. ACQUIS-UL COMUNITAR ÎN CADRUL CONTROLULUI FINANCIAR

Conformitatea cu cerințele CFPI este obligatorie.

Țările care au primit statutul de "țară candidată" în cadrul Uniunii Europene intră în negociere privind un număr de capitole care vizează transpunerea "acquis-ului comunitar "al UE în legislația națională a țării respective.
Capitolul 32 al acquis-ului comunitar constă în trei elemente: CFPI, auditul extern și protejarea intreselor financiare ale UE/lupta împotriva fraudei. Primele două elemente nu sunt acoperite de regulamentul Uniunii Europene, în calitate de state membre acestea au libertatea de a face propriile aranjamente în domeniul controlului resurselor bugetare naționale. Cu toate acestea, gestionarea și controlul fondurilor europene sunt supuse unor reglementări specifice ale UE care trebuie implementate de țările candidate.

Deoarece negocierile cu țările candidate au început în jurul anului 2000, CFPI și Auditul Intern au fost considerate ca fiind "soft-ul acquis-ului", adică nu există legislație specifică a UE pe aceste teme. Cu toate acestea, instituțiile europene (Consiliul, Parlamentul, Curtea de Conturi și Comisia) au convenit ca în acest capitol, țările candidate să facă reforma sistemelor de control public intern și a auditului extern, astfel încât să urmărească și să implementeze standardele internaționale ale UE și cele mai bune practici.

Scanned with OKEN Scanner

CFPI este susținut de Politica europeană de vecinătate.

Evident, obligațiile care decurg din capitolul 32 nu se aplică țărilor care beneficiază de Politica europeană de vecinătate. Cu toate acestea, deoarece principiile implicate în CFPI și auditul extern se referă la reforma administrativă și consolidarea instituțională de care ar putea beneficia orice țară care are un interes în reconstruirea sistemelor sale de control public intern, UE a introdus principiile CFPI si ale auditului extern într-un Program de lucru (numit Plan de acțiune) pentru toate țările care fac parte din Programul de Politică europeană de vecinătate.
Se obișnuiește să se facă o distincție între procedurile care se aplică țărilor candidate și celor care se aplică țărilor care beneficiază de Politica europeană de vecinătate.

4.1. Proceduri pentru țările candidate

Direcția Generală de Extindere este principalul interlocutor...

În cadrul negocierilor tehnice, aspectele legate de CFPI și auditul intern sunt acoperite de Direcția Generală de Buget; protejarea fondurilor europene este reglementată de direcțiile generale relevante și lupta împotriva fraudei este acoperită de Direcția Generală OLAF. Negocierile generale sunt derulate de ***Direcția Generală de Extindere.***
În timpul negocierilor de aderare, țările candidate trebuie să fie de acord cu adoptarea modelului CFPI și cu introducerea standardelor internaționale. Acest acord se reflectă în declarațiile politice naționale relevante și reprezintă parte a angajamentului de țară și baza legală în cursul negocierilor.
În ceea ce privește gestionarea și controlul fondurilor europene în țara candidată există preocupare în acest sens. Acest "hard acquis" este abordat în capitolele de negociere cum ar fi Agricultura, Fondurile Structurale etc.

4.2. O privire de ansamblu asupra procedurilor de Negociere

..dar Direcția Generală de Buget monitorizează aspectele tehnice ale implementării CFPI.

Contactele dintre Direcția Generală de Buget și o țară candidată pot începe înainte să fie luată decizia Consiliului de a oferi statutul de țară candidată. O asemenea decizie se bazează pe o analiză efectuată de Comisie, pe baza răspunsurilor obținute prin Chestionarul pentru toate capitolele de negociere. După luarea deciziei, Comisia va organiza o întâlnire/reuniune de selecție cu țara în cauză pentru explicații cu privire la fiecare capitol și pentru obținerea unor informații relevante de la țara respectivă. Comisia va stabili criterii de evaluare comparative (benchmarking) pentru deschiderea și închiderea provizorie a negocierilor. Evoluția negocierilor va fi reflectată în așa-numitele Rapoarte periodice anuale până la ultimul raport înainte de momentul aderării (numit Raport complet de monitorizare). Aceste rapoarte (precum și tabelele de monitorizare cu recomandări specifice) vor reflecta starea progresului și vor enumera diferite domenii în care este necesar progresul ulterior.

4.3. Proceduri pentru țările care beneficiază de Planul de acțiune – Politica europeană de vecinătate

CFPI va fi parte a oricărui acord al Planului de acțiune Politica europeană de vecinătate.

Politica europeană de vecinătate este condusă de Direcția Generală de Relatii Externe. Odată ce un Plan de acțiune Politica europeană de vecinătate a fost aprobat între țara în cauză și UE (sau dacă țara respectivă și-a exprimat interesul pentru inițierea discuțiilor cu Comisia înainte de aprobarea acestuia), Direcția Generală de Buget poate organiza întâlniri cu autoritățile competente pentru a explica principiile CFPI și procedurile care ar putea duce la reconstruirea sistemelor de control public intern.

Direcția Generală de Buget furnizează suportul/sprijinul

Direcția Generală de Buget se axează numai pe suportul conceptual inițial și pe monitorizarea implementării pe termen lung. Implementarea în sine, ca asistență tehnică, este la latitudinea departamentelor generale specifice ale Comisiei Euro-

Scanned with OKEN Scanner

conceptual.

pene şi a altor instituţii internaţionale cum ar fi Banca Mondială, SIGMA, precum şi a firmelor de consultanţă, partenerilor de twinning etc. Programul Politica europeană de vecinătate prevede fonduri pentru astfel de acţiuni pentru perioada 2007-2012. Mai multe detalii privind sprijinul oferit de Direcţia Generală de Buget sunt prevăzute în capitolul 5.
Planul de acţiune este supus unei raportări periodice privind progresele realizate, efectuate de către Comisia Europeană, pentru Consiliului Europei.

5. ROLUL DE SPRIJIN AL DIRECŢIEI GENERALE DE BUGET

Multe drumuri trec prin cadrul Direcţiei Generale de Buget.

Direcţia Generală de Buget stabileşte contacte cu adminstraţiile naţionale (şi în cazul ţărilor candidate se încheie aşa-numitele acorduri de cooperare) pentru a discuta obiectivele şi abordarea optimă în realizarea controlului intern modern. În plus, Direcţia Generală organizează întâlniri/reuniuni bilaterale şi/sau multilaterale pentru a aduce împreună organizaţiile naţionale care se ocupă cu sisteme de Management Financiar şi Control şi Audit Intern pentru a discuta probleme de interes comun.
Direcţia Generală de Buget, de asemenea, poartă discuţii cu partenerii şi consultanţii de twinning care au fost contractaţi pentru activităţi pe termen lung şi scurt referitoare la CFPI. Termenii de referinţă pentru asemenea contracte sunt examinaţi pentru conformitatea cu standardele internaţionale şi cu cele mai bune practici ale UE.
Direcţia Generală de Buget asigură legătura strânsă cu celelalte Direcţii Generale cum ar fi ELARG, RELEX, ECFIN, AIDCO, cu experţii SIGMA în cadrul Reformei Administraţiei Publice, cu Curtea de Conturi Europeană, cu Institutul Auditorilor Interni (filiala europeană şi locală), cu Banca Mondială şi cu multe alte organizaţii care au o miză în CFPI, cu scopul de a împărtăşi orice informaţii relevante.

Tot ce trebuie să ştii este adresa website-ului nostru

Direcţia Generală de Buget stabileşte şi întreţine un website Contact Control Financiar (fcc website) în cadrul căruia pot fi găsite informaţii cu privire la fiecare ţară afiliată şi informaţii referitoare la domeniul CFPI. Dacă doriţi să ştiţi ce lege de audit a fost adoptată într-o ţară sau ce concluzii au fost trase, de exemplu, în cadrul workshop-ului din anul 2003; care este Documentul de strategie al CFPI adoptat într-o ţară sau care a fost opinia Uniunii Europene referitoare la CFPI, toate acestea şi multe altele pot fi găsite pe site-ul fccwebsite. Acesta oferă şi o imagine de ansamblu asupra întregului CFPI, a efortului efectuat de noile state Membre, ţările candidate, de consultanţi şi consilieri de twinning, precum şi de alţi actori, cum ar fi SIGMA, Curtea de Conturi Europeană şi mulţi alţii. Site-ul poate fi găsit la adresa: http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg/fccweb02/home.

6. CONCLUZII

Cine ar putea refuza un management financiar solid?

CFPI joacă un rol esenţial în asigurarea unui management financiar puternic în administraţia publică şi astfel el este un obiectiv-cheie pentru multe guverne.

Are un palmares dovedit.

Abordarea prevăzută în acest document trebuie să permită guvernelor să creeze impulsul în dezvoltarea CFPI şi să realizeze ceea ce numeroase guverne au realizat în ultimii ani în ceea ce priveşte modernizarea sistemelor de control intern într-o manieră durabilă.

Există multe motive pentru implementarea CFPI. O funcţionare corectă a sistemului CFPI trebuie, printre altele, să ducă la creşterea încrederii publicului în guvernele naţionale, să ajute managementul în atingerea obiectivelor organizaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA nr. 1 LISTA DE VERIFICARE CU PRIVIRE LA CONȚINUTUL DOCUMENTULUI DE STRATEGIE AL CFPI

1) ÎN FORMĂ

Documentul trebuie să conțină o sinteză executivă, introducere, referințe la obiective, descrierea mediului de control național, analiza GAP (situația curentă comparativă cu standardele internaționale), sugestii de acoperire a diferențelor, recomandări și aprobarea. În plus, documentul trebuie să fie însoțit de un Plan de acțiune.

2) ÎN CONȚINUT

2.1. Sinteza executivă

Această secțiune trebuie să fie scurtă și concisă în menționarea scopului și fondului documentului și în a oferi cititorilor cele mai relevante concluzii și recomandări. Această secțiune se adresează tuturor nivelurilor conducerii, profesiei de audit public, precum și Parlamentului și publicului larg.

2.2 Introducere

a) Declarația referitoare la cine este responsabil pentru elaborarea și coordonarea Documentului de strategie și pentru implementarea recomandărilor documentului în termenii stabiliți.

b) O expunere de motive clară pentru Documentul de strategie și, acolo unde este necesar, abrogarea recomandărilor CE și ale altor organisme dacă este cazul (SIGMA, Banca Mondială,) în legătură cu CFPI și auditul extern.

c) Definirea părților interesate naționale.

d) Explicații privind analiza GAP și cine o efectuează.

2.3 Mediul de control național

Furnizați o imagine de ansamblu/analiză a existenței tuturor organismelor de control/audit care se ocupă cu activitatea de control intern: Control Parlamentar, Instituția de Audit a Statului (SAI) cu relațiile sale în Parlament, cât și toate guvernele și alte organisme de control centralizate și descentralizate. Oferiți o descriere a organizației de control public intern specifice (pista de audit de la sursă la beneficiar).

2.3.1 Sisteme de Management Financiar și Control

a) Indicați/arătați în ce măsură se aplică noțiunea de responsabilitate managerială pentru implementarea bugetului. Managerul publică declarațiile de asigurare anuale?

b) Este Serviciul financiar (Direcția financiar-contabilă) organizat, astfel încât să sprijine conducerea (managerul) în efectuarea responsabilităților sale?

c) Descrieți organizarea și funcțiile managerului Serviciului financiar în instituțiile bugetare, organizarea (responsabilitățile directorului, controlul financiar ex ante, controlul financiar în curs, controlul financiar ex post și/sau inspecția descentralizată, sistemul contabil) și raportarea.

d) A acoperit Serviciul financiar toți pașii necesari ai ciclului deciziilor bugetare?

Scanned with OKEN Scanner

2.3.2. Auditul intern

a) Există o funcție de audit intern? Cum este organizată (la nivel central, local, regional)?

b) Ce tipuri de audituri sunt efectuate de către serviciile de audit intern: audituri financiare sau clasice, audituri pe bază de sistem, audituri ale performanței, audituri IT sau alte tipuri de audit?

c) Descrieți obiectivele auditului intern, explicați modul în care se aplică/funcționează conceptul de independență funcțională, furnizați informații cu privire la statutul și conținutul Statutului auditorului intern și a Codului de etică (pot fi adaugate în anexă).

d) Furnizați informații cu privire la instrumentele auditului intern, procedurile de planificare și raportare a auditului.

e) Beneficiază auditorii publici de formare profesională publică sau privată și de certificare? Certificarea implică semnarea Codului de etică în conformitate cu standardele internaționale? Sunt auditorii interni evaluați periodic pentru conformitatea cu standardele?

f) Există șabloane pentru dezvoltarea manualelor de audit intern într-un mod armonizat?

2.3.3 Unitatea Centrală de Armonizare

a) Există o organizație centrală reponsabilă cu armonizarea sistemelor de Management Financiar și Control în entitățile publice, pe baza principiilor responsabilității manageriale?

b) Va fi înființată o organizație centrală care să fie responsabilă pentru armonizarea în ceea ce privește descentralizarea auditului intern funcțional independent în întregul sector public?

c) Statutul Unităților Centrale de Armonizare este instituit, astfel încât ele să raporteze la cel mai înalt nivel al managementului și dețin acestea puterea adecvată pentru implementarea Liniilor directoare relevante?

d) Unitățile Centrale de Armonizare își asumă responsabilitatea pentru determinarea necesarului de formare profesională în domeniul CFPI?

e) Statutul șefului Unității Centrale de Armonizare va menționa calitatea de funcționar public, iar numirea, precum și eliberarea acestuia din funcție nu vor face subiectul unor schimbări din cadrul coaliției politice?

2.3.4. Auditul extern

a) S-a solicitat SAI-ului să contribuie cu un paragraf/capitol la elaborarea Documentului de strategie, pentru a explica rolul său în cadrul mediului de control național, precum și cele mai recente evoluții în strategiile de îmbunătățire a funcționării acesteia, în evaluarea dezvoltării politicii CFPI?

b) Parlamentul este responsabil pentru numirea Auditorului General și pentru bugetul SAI-ului?

c) În Parlament există proceduri adecvate și comisii pentru a discuta constatările/recomandările SAI-ului?

d) Se bucură SAI-ul de independență funcțională și financiară?

e) Este SAI-ul membru al INTOSAI și urmărește recomandările acestei instituții?

Scanned with OKEN Scanner

f) Definiți relațiile și cooperarea dintre controlul intern și SAI.

2.3.5. Alte organisme de control public sau inspecție

Există alte organisme de control public sau inspecție ce pot avea un impact în întreaga structură a CFPI? Obiectivele și sarcinile inspectoratelor generale privind nivelul centralizat și descentralizat și serviciile de inspecție tehnică din ministere sunt bine definite/organizate?

2.4. Analiza GAP

Analiza GAP constă în descrierea/prezentarea cuprinzătoare a punctelor forte și a punctelor slabe din mediul de control prezent în comparație cu standardele internaționale de control și audit și buna practică a Uniunii Europene. Analiza trebuie să fie centrată în ceea ce privește atât CFPI, cât și auditul extern, pe aspecte majore cum ar fi: schimbările cadrului legal existent, schimbările care au un impact în structurile administrative, calificarea și criteriile de conducere pentru management, serviciile financiare, unitățile de audit intern și o Unitate Centrală de Armonizare, necesitatea pregătirii profesionale a personalului.

3) CONCLUZII

Concluziile trebuie să ofere o scurtă descriere a principalelor acțiuni ce vor fi întreprinse și să-i informeze pe cititori despre cine va fi responsabil pentru organizarea proiectelor de schimbare, management/gestionare și de implementare și monitorizare a acțiunilor. Concluziile ar trebui să indice, de asemenea, alocarea resurselor pentru proiectul de schimbare și necesitățile pentru sprijin extern (ex. UE). În cele din urmă, Documentul trebuie aprobat de Ministerul Finanțelor Publice și trimis Guvernului pentru aprobare, după care trebuie să fie transmis tuturor părților interesate, urmând o campanie pe scară largă în rândul opiniei publice.

3.1. Planul de acțiune

Documentul trebuie să conțină un plan realist cu termene clare și etapele necesare pentru punerea în aplicare a concluziilor pe termen scurt/mediu/lung.

Documentul de strategie al CFPI este un instrument dinamic și trebuie să fie adaptat ca urmare a noii gândiri referitoare la standardele internaționale sau ca urmare a modificărilor din mediul național. Documentul va asigura, astfel, relevanța continuă în timp ce se implementează CFPI.

Scanned with OKEN Scanner

Termen	Definiţie
Asigurare rezonabilă	Controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput/proiectat şi exploatat, poate oferi numai o asigurare rezonabilă conducerii în ceea ce priveşte realizarea obiectivelor entităţii. Probabilitatea de realizare este afectată de limitările inerente în toate sistemele de control intern. Aceste limitări pot include luarea deciziilor incorecte cu respectarea organizării sau proiectării controalelor, necesitatea luării în consideraţie a costurilor, precum şi a beneficiilor, eşecul controalelor prin înţelegere secretă sau simple greseli şi erori. În plus, controalele pot fi eludate prin înţelegerea secretă a două sau mai multe persoane. În cele din urmă, conducerea poate să nu ţină cont de elementele sistemului de control intern. Asigurarea rezonabilă este furnizată atunci când acţiunile cost-eficienţă sunt luate pentru a limita abaterile la un nivel tolerabil. Acest lucru implică, de exemplu, că erorile materiale şi actele necorespunzătoare sau ilegale vor fi prevenite sau detectate şi corectate în timp util de către angajaţi, în cursul normal al efectuării sarcinilor atribuite lor. Managementul, în timpul proiectării sistemelor, ar trebui să ia în consideraţie raportul cost-beneficiu. Potenţialul de pierdere asociat cu orice risc este cântărit faţă de costul de a controla aceasta.
Atenţia cuvenită	Elementul corespunzător/adecvat de preocupare/atenţie şi aptitudine profesională pe care un auditor instruit ar fi de aşteptat (ar trebui) să-l aplice, având în vedere complexitatea sarcinilor de audit, inclusiv o atenţie deosebită pentru planificarea, colectarea şi evaluarea probelor şi formularea opiniei, concluziilor şi formularea recomandărilor.
Audit	În cel mai generic sens posibil, acesta poate însemna orice examinare ex post a unei tranzacţii, procedură sau raport, cu scopul de a verifica orice aspect al acesteia – acurateţea, eficienţa etc. Termenul trebuie să fie exprimat cât mai atent pentru a fi util.
Audit de Regularitate	Atestarea responsabilităţii financiare a entităţilor răspunzătoare presupune examinarea şi evaluarea înregistrărilor financiare şi exprimarea unor opinii asupra situaţiilor financiare; atestarea responsabilităţii financiare a administraţiei publice în ansamblu; auditul sistemelor financiare şi al tranzacţiilor, inclusiv evaluarea conformităţii cu statutele şi regulamentele în vigoare; auditul controlului intern şi funcţiile auditului intern; auditul onestităţii şi proprietăţii deciziilor administrative luate în interiorul entităţii auditate şi raportarea cu privire la orice alte aspecte care decurg din sau referitoare la auditul pe care SAI-ul consideră că trebuie să-l facă cunoscut. Acest audit nu se aplică, în mod obişnuit, serviciilor de audit intern.
Audit extern	Orice audit efectuat de către un auditor care este independent faţă de conducerea entităţii auditate. În domeniul finanţelor publice, aceasta înseamnă audit extern efectuat în conformitate cu politica guvernamentală de Management Financiar şi Control. Acest lucru este efectuat de către Curţile Naţionale de Conturi/Audit sau de către Birourile/Oficiile Supreme de Audit şi urmăreşte să asigure în mod obiectiv că un astfel de sistem de management şi control este conform cu definiţia de mai sus a CFPI.
Audit financiar	Acoperă examinarea şi raportarea asupra situaţiilor financiare şi examinează situaţiile contabile pe care se bazează aceste declaraţii.
Audit intern	Definiţia Institutului Auditorilor Interni este: Auditul intern este o activitate de asigurare şi consultanţă independentă şi obiectivă menită să adauge valoare şi să îmbunătăţească operaţiunile organizaţiei. Ajută o organizaţie în realizarea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică, disciplinată să îmbunătăţească gestionarea riscurilor, controlul şi procesul de guvernanţă. Concret, acesta este un mijloc funcţional, ceea ce înseamnă că managerul unei entităţi primeşte o asigurare din surse interne (inclusiv surse intern subcontractante) că s-au realizat obiectivele de control intern. Acesta va acoperi, printre altele, auditurile fi-

Scanned with OKEN Scanner

	nanciare, auditul de sistem, auditurile performanţei, auditurile IT. Are cele mai multe dintre caracteristicile auditului extern cu excepţia faptului că rapoartele finale ajung la management şi, prin urmare, nu pot avea acelaşi nivel de independenţă ca auditul extern. În domeniul finanţelor publice, se face distincţie între auditul intern centralizat şi cel descentralizat, după cum urmează:
Audit intern centralizat (CIA)	Este auditul public intern ex post efectuat de către un organism centralizat (de exemplu, Ministerul Finanţelor sau un alt organism de audit intern (cum ar fi Oficiul de Control al Guvernului în Ungaria sau Consiliul de audit intern în Malta)).
Audit intern descentralizat (DIA)	Este auditul intern efectuat de unităţile de audit intern specializate, localizate în cadrul guvernului sau a unităţilor administrativ-teritoriale (ministere sau agenţii).
Auditor Intern	Auditorul intern este responsabil pentru efectuarea tuturor tipurilor relevante de audit intern ex-post. În ceea ce priveşte finanţele publice, auditorii interni trebuie să facă obiectul unui "statut" special (de preferinţă menţionat de Legea auditului intern care reglementează sistemul CFPI într-o anumită ţară) care să le permită un grad adecvat de independenţă funcţională. Auditorul intern poate să raporteze directorului general sau să aparţină Serviciului de audit public intern, cum ar fi Ministerul Finanţelor, sau unui audit intern responsabil în faţa primului-ministru.
Auditul de conformitate	Vezi definiția pentru auditul de regularitate.
Auditul de sistem (auditul bazat pe sisteme)	Se referă la o evaluare în profunzime a sistemului de control intern cu scopul de a evalua măsura în care controalele funcționează eficient. Este conceput/proiectat pentru a evalua acuratețea și caracterul complex/complet al situațiilor financiare, legalitatea și regularitatea tranzacțiilor semnificative și eficiența, economicitatea și eficacitatea operațiunilor. Auditul bazat pe sistem ar trebui să urmărească, prin intermediul testelor de fond pentru un număr de tranzacții, soldul conturilor etc., dacă situațiile financiare ale entității auditate sunt corecte și complete, dacă tranzacțiile semnificative sunt legale și regulamentare și/sau criteriile pentru economie, eficiență și eficacitate au fost atinse/îndeplinite.
Auditul performanței	Un audit al economiei, eficienței și eficacității cu care entitatea auditată utilizează resursele sale în vederea îndeplinirii responsabilităților. În practică, diferența dintre auditul performanței și evaluare poate fi dificilă. Uneori, auditurile performanței sunt limitate la analizarea rezultatelor, dar aceasta limitează considerabil valoarea de audit. De asemenea, evaluarea poate creea informații, în special asupra rezultatelor, în timp ce auditul performanței este, de obicei, limitat la o analiză de date disponibile (și dacă este necesar, identificarea datelor lipsă). Auditul performanței este, în general, preocupat de testarea performanței în detrimentul altor standarde.
Auditul sistemelor IT	Examinează capacitatea și caracterul corespunzător al protecției sistemelor de securitate ale aplicațiilor IT pentru a garanta confidențialitatea, integritatea și disponibilitatea informațiilor și a sistemelor IT.
Conflict de interes	Există un conflict de interese atunci când exercitarea imparțială și obiectivă a funcțiilor unui jucător în implementarea bugetului sau a unui auditor intern este compromisă din motive ce implică familia, viața sentimentală (emoțională), afinitățile politice sau naționale, interesul economic sau orice alt interes comun cu beneficiarul.
Constatări, concluzii și recomandări	Constatările sunt probe specifice, colectate de către auditori în vederea îndeplinirii obiectivelor de audit; concluziile sunt declarațiile deduse de auditor în urma obținerii constatărilor; recomandările reprezintă cursuri de acțiune sugerate de auditor, referitoare la obiectivele auditului.
Constituțional	Un aspect/chestiune care este permis(ă) sau autorizat(ă) de Constituție, legea fundamentală a unei țări.
Controale	Orice fel de control intern sau extern asupra unei organizații sau a beneficiarilor fondurilor publice.
Controale financiare	Expresia are un sens larg în unele organizaţii şi un sens mai restrâns în altele. Sensul larg semnifică aspecte referitoare la controalele interne, cu excepţia faptului că se referă la

Scanned with OKEN Scanner

	controale care au o componentă financiară specifică. În acest context, în practică, există câteva controale care nu au o componentă financiară şi expresia „controlul financiar" poate avea adesea un caracter interschimbabil cu controlul intern.
Control financiar ex ante	Este un set de activităţi de control anterior efectuării deciziilor financiare referitoare la alocări, angajamente, proceduri de licitaţie, contracte (angajamente secundare), plata şi recuperarea sumelor plătite în mod nejustificat. Asemenea decizii pot fi luate după aprobarea explicită a controlorului financiar.
Control Financiar Public Intern	CFPI este sistemul general de control financiar efectuat intern de către un Guvern sau de către organizaţiile sale delegate, cu scopul de a se asigura că managementul financiar şi controlul instituţiilor publice (inclusiv fonduri externe) sunt în conformitate cu legislaţia relevantă, descrierile bugetare şi principiile bunei gestiuni financiare, transparenţei, eficienţei, eficacităţii şi economiei. CFPI cuprinde toate măsurile pentru a controla toate veniturile Guvernului, cheltuielile, activele şi pasivele. CFPI reprezintă sensul larg al controlului intern. Include, dar nu se limitează la controlul financiar ex ante (EAFC) şi auditul intern ex post (EPIA).
Control intern	Ansamblul sistemului financiar şi alte controale, inclusiv cele care cuprind structura de organizare, metodele, procedurile şi auditul intern, stabilite de către management/conducere în cadrul obiectivelor sale organizaţionale pentru a ajuta la realizarea operaţiunilor entităţii auditate în mod obişnuit, economic, eficient şi eficace. Controlul intern se referă la următoarele categorii: mediul de control, evaluarea riscului, informarea şi comunicarea, activităţile de control şi monitorizarea controalelor.
Controlor financiar	Funcţia de controlor financiar poate însemna diferite lucruri în organizaţii diferite, de exemplu: a) rolul oferit prin confirmarea ex ante a tranzacţiilor individuale că acestea sunt în conformitate cu reglementările şi procedurile sau b) la fel ca auditorul sau c) rolul conducerii care combină responsabilitatea pentru înregistrarea şi procesarea tranzacţiilor (financiar-contabile) cu pregătirea şi raportarea faţă de unele ţinte bugetare (gestiune contabilă). În cadrul Comisiei, controlul financiar a fost iniţial definit (1973) ca fiind aprobarea ex ante a oricărui fel de decizie financiară. Mai târziu funcţia de audit intern a fost adăugată funcţiilor de controlor financiar. Recent trendul este de a separa cele două funcţii, iar termenul de "control financiar" se referă numai la aprobarea ex ante. În cadrul Documentului de extindere, termenul este utilizat ca funcţie de aprobare ex ante.
Controlul managerial	Controlul efectuat de către conducere: la fel ca şi controlul intern inclusiv controlul financiar.
Declaraţia de misiune	Vezi Carta (Carta auditului intern)
Director/ Manager	Directorul general poate fi un ministru sau reprezentantul său delegat, responsabil cu implementarea programelor/proiectelor referitoare la bugetul naţional sau bugete mai mici. Directorul general este responsabil pentru înfiinţarea sistemului de Management Financiar şi Control în interiorul organizaţiei şi cu dezvoltarea manualelor de Management Financiar şi Control. Directorul general şi directorul financiar trebuie să creeze un sistem de dublă semnătură, care să furnizeze cel mai înalt nivel de transparenţă în domeniul managementului financiar.
Document/ Carta (Carta auditului intern)	Numită de asemenea Declaraţia de misiune a auditului intern. Carta/Declaraţia de misiune a activităţii de audit intern este un document oficial care defineşte activitatea de audit intern, scopul, obiectivul şi responsabilităţile. Urmăreşte să garanteze că auditul intern este privit cu încredere, siguranţă şi credibilitate. Carta trebuie: • să asigure independenţa funcţională inclusiv menţionarea poziţiei activităţii de audit

Scanned with OKEN Scanner

	intern din cadrul organizației; să permită accesul nerestricționat la înregistrări, date privind personalul și la proprietăți fizice relevante pentru îndeplinirea angajamentelor; • să definească scopul activității de audit intern; • să definească cerințele de raportare pentru entitățile auditate și, în cazul în care este necesar, către instituțiile judiciare; • să stabilească relațiile cu SAI-ul.
Domeniul de aplicare al Auditului	Cadrul sau limitele și subiectul/tema auditului
Domeniul standardelor	Cadrul pentru ca auditorul să îndeplinească în mod sistematic obiectivele de audit, inclusiv a) planificarea și supervizarea auditului, b) strângerea probelor de audit competente, relevante și rezonabile și c) un studiu adecvat și evaluarea controalelor interne.
Economicitatea	Minimizarea costului resurselor utilizate pentru obținerea rezultatele planificate/estimate (inclusiv cu menținerea corespunzătoare a acestor rezultate).
Eficacitatea	Măsura în care obiectivele unei activități sunt atinse, adică raportul dintre impactul planificat/rezultatul așteptat și impactul real/rezultatul real al unei activități.
Eficiența	Maximizarea rezultatelor sau produselor unei activități în raport cu resursele utilizate.
Entitatea auditată	Organizația, programul, activitatea sau funcțiile care fac obiectul auditului de către SAI sau de către serviciile de audit (intern).
Etica	Etica în sectorul public acoperă patru mari domenii: stabilirea rolului și a valorilor serviciului public, precum și a răspunderii și nivelului de autoritate și responsabilitate; măsuri de prevenire a conflictelor de interese și modalități de rezolvare a acestora; stabilirea regulilor (standarde) de conduită a funcționarilor publici; stabilirea regulilor care se referă la neregularități grave și fraudă. Conducerea responsabilă de sistemele de Management Financiar și Control este de așteptat să facă uz de instrumentele de promovare și sensibilizare a valorilor etice în management și control. În particular, pentru auditorii interni, etica implică patru principii și anume: integritatea, obiectivitatea, confidențialitatea și competența.
Evaluarea	Poate însemna: - evaluarea ofertelor ca parte a procesului de contractare sau - revizuiri specifice menite să examineze performanța generală a unui program sau proiect. Scopul ei poate varia. Nucleul său ar trebui să stabilească obținerea sau calcularea rezultatelor programelor sau proiectelor și să ia în considerație economia, eficiența și eficacitatea, dar, de obicei, acoperă o gamă mai largă de probleme, inclusiv oportunitatea și îndeplinirea obiectivelor.
Evaluarea riscului	Instrument cu ajutorul căruia auditorul identifică proiectele de audit care aduc cea mai mare valoare adăugată pentru organizație. Evaluarea riscului reprezintă identificarea tuturor sistemelor de Management Financiar și Control la nivel local și a riscurilor asociate acestora în conformitate cu un număr de factori de risc. Abordarea evaluării riscului trebuie utilizată la cel puțin două niveluri: • pentru stabilirea unui program de audit anual – selectând proiectele cu cea mai mare așteptare de beneficii; • în etapele de planificare ale unui audit. Factorii de risc sunt: evaluarea volumului, sensibilitatea și materialitatea datelor, mediul de control, încrederea în management, complexitatea activităților și sistemele informatice, diversitatea geografică și cunoștințele anterioare de audit.
Ex post	Când se referă la audit, "ex post" înseamnă, de obicei, un audit efectuat după angajamentul legal inițial al unei tranzacții. Când se referă la evaluare, "ex post" înseamnă, de obicei, o evaluare efectuată după ce tranzacția a fost realizată complet.
Fundamental	O problemă devine fundamentală (suficient de materială), mai degrabă decât materială,

Scanned with OKEN Scanner

	când impactul asupra declarațiilor financiare este atât de mare, încât acestea pot induce în eroare, în ansamblu. A se vedea și „Slăbiciunile semnificative ale controlului".
Gestionarea riscului	Procesul global de identificare, evaluare și monitorizare a riscurilor și implementarea controalelor necesare pentru a ține expunerea la risc la un nivel acceptabil. Cele mai bune practici sugerează că ar trebui să fie, mai degrabă, o parte încorporată a procesului de management decât ceva care se adaugă într-o etapă ulterioară. Gestionarea riscului acționează ca un exercițiu de sensibilizare și ca un forum pentru schimbul de opinii, la toate nivelurile în cadrul organizațiilor, ea informează și instruiește/antrenează conducerea și personalul și crește probabilitatea de succes în realizarea obiectivelor. Managementul creează condițiile și stabilește instrumentele necesare pentru a evalua, prioritiza și a decide înainte de efectuarea unei activități, pentru a-i permite să obțină o asigurare rezonabilă în atingerea obiectivelor cu valoare pentru bani. Sistemul de control intern asigură/garantează că managementul se protejează de riscurile inacceptabile. Procesele trebuie să fie dezvoltate pentru a identifica aceste riscuri și pentru a concepe și implementa un sistem de control al celor mai semnificative riscuri. Un factor de succes în implementarea sistemului de management al riscului în întreaga organizație este interesul general al conducerii în exercițiu. Managementul riscului ar trebui să fie pe ordinea de zi pentru dezvoltarea propriului sistem de evaluare a riscurilor la care organizația este supusă.
Impact	La fel ca la "Rezultat"
Independența	Pentru un audit extern înseamnă libertatea Curților de Conturi/Audit Naționale sau a unei instituții similare în materie de audit să acționeze în conformitate cu mandatul de audit extern, fără îndrumări externe sau interferențe de orice natură. Serviciul de audit intern ar trebui să fie organizat, în mod direct, în cadrul top managementului. Cu toate acestea, Serviciul de audit intern ar trebui să aibă libertatea să verifice orice domeniu pe care îl consideră a fi o zonă de risc referitor la erorile materiale, chiar și atunci când managementul/conducerea ar putea să nu fie de acord cu acest lucru. A se vedea, de asemenea, independența funcțională.
Independența funcțională	Statutul special al unui controlor financiar (sens restrâns) sau al unui auditor intern (centralizat sau descentralizat), care deține o judecată profesională independentă vis-à-vis de superiorul său în cadrul organizației, în materie de control și audit. Acest concept necesită menținerea unui echilibru între cei care sunt responsabili pentru gestionarea/conducerea organizației și cei care controlează/auditează organizația. Independența funcțională trebuie să fie prevăzută în legislația relevantă. O altă modalitate de a asigura independența funcțională este aceea de a exista o organizație centrală de control/audit care să desemneze un auditor intern delegat în cadrul organizației care urmează să fie verificată sau pentru a permite auditorului intern (în caz de conflict de interese) să raporteze constatările, în mod liber, unui organism central de audit.
Instituția Supremă de Audit	Organismul public al unui stat care, oricum ar fi organizat, constituit sau proiectat, exercită, în virtutea legii, cea mai înaltă funcție de audit public a acelui stat.
Legea organică a bugetului	O lege care precizează calendarul și procedurile prin care bugetul trebuie pregătit, aprobat, executat, justificat și supus aprobării finale. Obiectivele legii organice bugetare sunt: ▪ crearea unui cadru legal care reglementează procesul bugetar; ▪ ajustarea procedurilor bugetare legale, a condițiilor culturale și politice ale unei țări; ▪ consolidarea transparenței informațiilor bugetare; ▪ indicarea clară a împărțirii responsabilităților.
Management financiar	În cadrul procesului de extindere termenul este înțeles ca fiind un set de responsabilități de management (responsabil pentru îndeplinirea sarcinilor din bugetul de stat) pentru stabilirea și implementarea unui set de reguli menite unei utilizări eficiente, eficace și

Scanned with OKEN Scanner

	economice a fondurilor disponibile (venituri, cheltuieli şi active). Se referă la planificare, bugetare, contabilitate, raportare şi o formă de control financiar ex ante. Managementul financiar este supus auditului intern şi extern.
Managementul pe bază de activităţi (ABM)	Metoda ABM este parte a unui amplu proces decizional strategic care începe cu stabilirea priorităţilor politice prin planificarea şi management de performanţă – luând în consideraţie obiectivele organizaţiei şi resursele disponibile – cu ajutorul analizei comparative (benchmarking) asupra îndeplinirii programelor.
Mandatul de Audit	Responsabilităţile de audit, competenţele, atribuţiile şi obligaţiile atribuite oricărui organism de audit (de ex. SAI) în conformitate cu Constituţia sau altă autoritate legală a unei ţări (aşa cum este prevăzut în legislaţia naţională, primară sau secundară)
Materialitatea şi semnificaţia	În termeni generali, o chestiune poate fi considerată materială în cazul în care există posibilitatea ca aceasta să influenţeze utilizatorul declaraţiilor financiare. Pragul de semnificaţie (materialitatea) este, adesea, luat în consideraţie în termeni de valoare, dar natura inerentă sau caracteristica unui element sau grup de elemente poate fi de asemenea, materială – de exemplu, în cazul în care legea sau alte câteva regulamente impun ca aceasta să fie prezentată separat, indiferent de suma în cauză. În plus, faţă de pragul de semnificaţie prin valoare şi prin natură, o chestiune poate fi materială, din cauza contextului în care aceasta se produce. Probele de audit joacă un rol important în decizia auditorului privind selectarea problemelor şi a zonelor pentru audit şi natura, momentul şi întinderea testelor de audit şi proceduri.
Monitorizare de către auditul intern	Auditorul intern stabileşte şi menţine un sistem de monitorizare a valorificării recomandărilor de audit comunicate conducerii. Acest sistem poate să includă, periodic, evaluări calitative interne şi externe şi monitorizarea internă continuă efectuată de către management. Auditorul intern poate, de asemenea, să dezvolte şi să menţină asigurarea calităţii şi programe de îmbunătăţire care acoperă toate aspectele activităţii de audit intern şi monitorizează constant eficienţa sa.
Obiectivele Auditului	O declaraţie exactă a ceea ce intenţionează să realizeze auditul şi/sau întrebările la care auditul va răspunde. Acestea pot include aspecte financiare, de conformitate sau de performanţă.
Obiectivele Controlului Intern	Obiectivele principale ale controlului intern sunt: • fiabilitatea şi integritatea informaţiilor; • conformitatea cu politicile, planurile, procedurile, legile şi reglementările în vigoare; • protejarea activelor; • utilizarea economică, eficientă şi eficace a resurselor. Fiecare organizaţie ar trebui să proiecteze un sistem propriu de control intern pentru a satisface nevoile şi mediul organizaţiei.
Opinia	Concluziile scrise ale unui auditor cu privire la un ansamblu de situaţii financiare ce rezultă din efectuarea unui audit financiar sau de regularitate.
Organizaţia Internaţională a Instituţiilor Supreme de Audit (INTOSAI)	Un organism internaţional şi independent, care are ca scop promovarea schimbului de idei şi experienţă între Instituţiile Supreme de Audit în domeniul controlului financiar public.
Passer-outre	Este procedura prin care opinia controlorului financiar ex ante poate fi înlocuită de către un organism care este responsabil pentru gestionarea implementării bugetului de stat (de exemplu, Consiliul de miniştri). O cerere motivată şi extensivă a directorului general ar trebui să fie bazată pe o astfel de decizie, în timp ce directorul general rămâne responsabil pentru actele lui.
Pista de audit	Fraza are mai degrabă un sens destul de imprecis în utilizarea auditului în general. Cu toate acestea, Anexa nr. 1 din Regulamentul 2064/97 al CE oferă o descriere specifică detaliată a cerinţelor unei „piste de audit suficientă" pentru scopurile fondurilor structurale gestionate de către statele membre în numele Comisiei. Pe scurt, este necesară

Scanned with OKEN Scanner

	menținerea înregistrărilor care oferă o documentație completă și justificată în toate etapele duratei de viață a tranzacției, împreună cu capacitatea de a urmări tranzacțiile începând cu totalurile sumarizate și până la detalii individuale și vice-versa. Obiectivul principal al unei piste de audit este acela de a asigura „un audit satisfăcător începând cu sumele aprobate de Comisie și până la articolele de cheltuieli individuale și documente justificative ale beneficiarului final". Expresia „pista de audit" în cadrul Rapoartelor periodice și al parteneriatului pentru aderare poate fi înțeleasă în lumina definiției de mai sus, care trebuie aplicată în contextul tuturor Fondurilor de preaderare pentru țările candidate.
Planificare	Definirea obiectivelor, stabilirea politicilor și stabilirea naturii, a domeniului de aplicare, întinderea și durata procedurilor și testelor necesare pentru atingerea obiectivelor.
Postulate	Ipoteze inițiale, premise coerente și principii logice ce reprezintă cadrul general de referință pentru dezvoltarea standardelor de audit.
Probe de audit	Informațiile care vin în sprijinul opiniilor, concluziilor sau rapoartelor auditorilor, Serviciilor de audit intern sau SAI-ului. Acestea trebuie să fie: • competente: informația care este suficientă cantitativ și adecvată în atingerea rezultatelor auditului și care este imparțială calitativ pentru a inspira încredere și siguranță; • relevante – informația care este pertinentă pentru obiectivele auditului; • rezonabile – informația care este economică, în care costul colectării ei este proporțional cu rezultatul pe care auditorul, serviciul de audit intern sau SAI-ul încearcă să-l atingă.
Procedurile de audit	Teste, instrucțiuni și detalii incluse în programul de audit ce trebuie obținute în mod sistematic și rezonabil.
Randament/productivitate	Rezultatele directe, tangibile ale unui program sau proiect în măsura în care acestea sunt, pentru scopuri practice, complet sub controlul implementatorilor proiectului (de exemplu, efectuarea seminarului de instruire).
Raport	Opinia scrisă a auditorului și alte observații asupra unui set de situații financiare ca rezultat al unui audit financiar sau de regularitate ori a constatărilor auditorului cu privire la efectuarea unui audit al performanței.
Răspunderea managerială	Reprezintă obligația de a fi răspunzător pentru o anumită misiune. Răspunderea acoperă probleme precum separarea funcțiilor (ordonator de credite, contabil, controlor financiar ex ante); dezvoltarea manualelor de management financiar și control (competențe, responsabilități, raportare și gestionare a riscurilor), toate tranzacțiile financiare (angajamente, contracte, plăți, recuperarea sumelor plătite în mod necuvenit), legăturile cu facilități de armonizare, precum și evaluarea și raportarea cu privire la sistemele de control financiar.
Răspunderea publică	Obligațiile persoanelor sau entităților, inclusiv ale organizațiilor publice și ale corporațiilor, cărora li se încredințează resursele publice, de a fi răspunzători pentru responsabilitățile fiscale, manageriale și de programe, conferite managerului, și de a raporta acelora care le-au conferit aceste responsabilități.
Rezultate	Efectele unui program sau proiect măsurate la cel mai înalt nivel semnificativ în funcție de/în raport cu programul sau proiectul (de ex., Crearea locurilor de muncă). În practică există întotdeauna cel puțin câteva elemente externe non-controlabile, care influențează dacă sunt sau nu obținute rezultatele.
Risc	Un eveniment care poate duce la rezultate negative sau nedorite. Acesta este caracterizat prin probabilitatea ca un eveniment să apară și impactul care rezultă sau a consecințelor, dacă acesta are loc. Acești doi factori se combină pentru a conduce la un nivel al expunerii la risc.

Scanned with OKEN Scanner

Sisteme financiare	Procedurile pentru pregătirea, înregistrarea și raportarea informațiilor fiabile referitoare la tranzacțiile financiare.
Sisteme informatice de management (informatică de gestiune)	Colectarea bazei de date centralizate și procesarea informațiilor efectuate la timp și cu acurateţe pentru a oferi managerilor de la toate nivelurile posibilitatea luării deciziilor, planificarea, implementarea programelor și controlul.
Sistemul de control administrativ	O serie de acțiuni, care sunt parte a sistemului de control intern, legate de procedurile administative necesare pentru luarea deciziilor manageriale; realizarea celor mai înalte rezultate economice și administrative și asigurarea implementării politicilor administrative, dacă se referă la afaceri financiare sau de altă natură.
Sistemul de control contabil	O serie de acțiuni, care sunt parte a întregului sistem de control intern, legate de realizarea obiectivelor contabile ale entității. Acesta include conformitatea cu politicile și procedurile financiare și contabile, protejarea resurselor entității și pregătirea rapoartelor financiare credibile.
Slabiciuni semnificative ale controlului	Semnificativ reprezintă nivelul importanței sau amploarea atribuită unui element, eveniment, informații sau probleme ale unui auditor intern. Constatările semnificative de audit (precum și slăbiciunile citate din alte surse) pot include condiții care se ocupă cu nereguli, acte ilegale, fraude, erori, ineficiență, pierderi, ineficacitate, conflicte de interese și slabiciuni ale controlului.
Standarde de audit	Standardele de audit oferă orientări minime pentru auditor care ajută la determinarea extinderii pașilor și procedurilor de audit ce trebuie aplicate pentru a îndeplini obiectivul de audit. Acestea sunt criteriile sau reperele față de care rezultatele calității auditului sunt evaluate.
Standarde de raportare	Cadrul pentru ca auditorul să raporteze rezultatele auditului, inclusiv orientarea asupra formei și conținutului raportului întocmit de auditor.
Standarde generale	Calificările și competența, independența și obiectivitatea necesară, precum și exercitarea atenției cuvenite, care vor fi solicitate auditorului pentru a îndeplini sarcinile legate de domeniile și standardele de raportare, într-o manieră competentă, eficientă și eficace.
Supervizare	O cerință esențială în audit, care implică o conducere adecvată, sensul, orientarea și controlul la toate nivelurile pentru a asigura o legătură competentă și efectivă între activitățile, procedurile și testele efectuate, precum și pentru ca obiectivele să fie atinse.
Tonul de la vârf	A se vedea definiția de la „etică". Managementul trebuie să promoveze valorile etice în toată entitatea, în mod special prin oferirea unor bune exemple.
Unitatea Centrală de Armonizare	O unitate de politici atașată și care raportează direct Ministerului Finanțelor Publice, asupra statutului controlului intern în entitățile din întreg sectorul public, responsabilă pentru reproiectarea, actualizarea și întreținerea calității sistemelor de control intern, pentru armonizarea și coordonarea definițiilor, standardelor și metodologiilor, pentru menținerea rețelei dintre toți actorii (manageri, controlori financiari, auditori interni), pentru stabilirea și coordonarea facilităților de formare profesională durabilă, inclusiv stabilirea criteriilor pentru certificarea auditorilor publici interni și pentru toate celelalte acțiuni de îmbunătățire a sistemelor de control public intern. O Unitate Centrală de Armonizare poate acoperi atât zona privind sistemele de Management Financiar și Control, cât și zona privind Auditul Intern într-o singură direcție/departament în care cele două zone să se dezvolte separat (două subdirecții). Alternativ, un stat poate decide stabilirea unei Unități Centrale de Armonizare speciale pentru dezvoltarea Auditului Intern, care să raporteze direct Ministerului Finanțelor Publice, și o altă Unitate Centrală de Armonizare pentru Sisteme de Management Financiar și Control, care să fie atașată Trezoreriei sau Departamentului de Buget.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA nr. 3 UTILIZAREA LINIILOR DIRECTOARE INTOSAI PENTRU STANDARDELE DE CONTROL INTERN ÎN SECTORUL PUBLIC

Liniile Directoare INTOSAI pentru Standarde de Control Intern elaborate în anul 1992, au fost actualizate în anul 2004 pentru a lua în considerație evoluțiile recente și relevante din domeniu. Această anexă prezintă o sinteză – elaborată de Direcția Generală de Buget – a revizuirii Liniilor directoare. Textul complet al revizuirii poate fi găsit la adresa www.intosai.org

1. FACTORII PRINCIPALI CARE INFLUENȚEAZĂ REVIZUIREA LINIILOR DIRECTOARE

- Modelul COSO a fost încorporat în cadrul Liniilor directoare pentru a actualiza conceptul de control intern și pentru a contribui la o înțelegere comună a controlului intern în cadrul SAI-urilor.
- A fost adăugat aspectul etic al operațiunilor (tratament imparțial pentru toți cetățenii, pe baza legalității și justiției, dar și a așteptărilor că funcționarii publici trebuie să servească interesele cetățenilor cu corectitudine și gestionând corect resursele publice), iar acesta se referă la o condiție necesară pentru încrederea publicului și o bună guvernare în general.
- Deoarece resursele sectorului public întruchipează, în general, banii publici și utilizarea lor în interes public, se cere o atenție deosebită și sublinierea importanței protejării resurselor.
- Având în vedere folosirea pe scară largă a sistemelor informatice în toate organizațiile publice, controalele privind IT-ul au devenit din ce în ce mai importante. Controalele în domeniul IT trebuie aplicate pentru fiecare componentă a procesului de control intern al entității, inclusiv mediul de control, evaluarea riscurilor, activitățile de control, informarea și comunicarea și monitorizarea.
- Revizuirea Liniilor directoare subliniază importanța informațiilor non-financiare (controlul intern nu este limitat la o viziune tradițională a controlului financiar și administrativ, ci include, de asemenea, conceptul larg de control managerial).

2. VALOAREA ADĂUGATĂ A LINIILOR DIRECTOARE REVIZUITE

Deoarece evaluarea controlului intern este un standard pe domeniu, general acceptat în auditarea sectorului public, auditorii pot utiliza Liniile directoare revizuite ca pe un instrument de audit. Liniile directoare revizuite pot fi utilizate și de către managerii publici ca un exemplu de cadru de control intern puternic pentru organizație, dar și de către auditori ca un instrument de evaluare a controlului intern.

3. CE REPREZINTĂ CONTROLUL INTERN?

Controlul intern este definit ca fiind un proces integral efectuat de către conducerea entității și personalul acesteia și este proiectat pentru a aborda riscurile și pentru a furniza o asigurare rezonabilă că, în exercitarea misiunii entității, sunt realizate următoarele obiective generale:

- executarea operațiunilor în ordine (sistematic), etic (tratament moral și imparțial), economic (valoare corectă a resurselor și calitate corectă, livrate la cel mai mic preț), eficient (resurse minime pentru obținerea cantității și calității rezultatelor/producției) și cu eficacitate (măsura în care rezultatele unei activități se potrivesc cu obiectivele activității) ;
- îndeplinirea obligațiilor privind răspunderea: răspunderea este procesul prin care organizațiile publice și personalul din cadrul lor sunt făcuți răspunzători pentru deciziile și acțiunile lor și toate aspectele performanței. Acest lucru se realizează prin dezvoltarea, întreținerea și punerea la dispoziție a informațiilor financiare relevante și fiabile, într-un mod corect și în timp util;
- conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile;
- protejarea resurselor împotriva pierderilor, utilizării necorespunzătoare și deteriorării.

3.1. Caracteristicile controlului intern

- Controlul intern este un proces dinamic și trebuie adaptat la condițiile schimbătoare și la riscuri.
- Controlul intern trebuie construit. Trebuie integrat și privit ca parte a procesului de planificare, executare și monitorizare.
- Implementarea controlului intern este efectuată de către oameni. Oamenii trebuie să-și cunoască rolul, responsabilitățile și limitele de autoritate. Managementul joacă un rol-cheie sub acest aspect, trebuie să-și

Scanned with OKEN Scanner

exercite inițiativa și comunicarea pentru a stabili mediul de control, să comunice aceste aspecte și să prevadă limite clare ale autorității.

- O sarcină a managementului o reprezintă identificarea și răspunsul la risc care pot afecta probabilitatea de îndeplinire a misiunii organizației. Controlul intern poate ajuta la identificarea și adresarea acestor riscuri.
- Controlul intern furnizează o asigurare rezonabilă. Asigurarea rezonabilă echivalează cu un nivel satisfăcător de încredere, luând în considerație costurile, beneficiile și riscurile. Pentru a determina măsura în care asigurarea este rezonabilă, este necesară judecata profesională. În exercitarea acestei judecăți, managerii trebuie să identifice riscurile inerente în operațiunile efectuate și nivelurile acceptabile de risc în circumstanțe diferite și să evalueze riscul cantitativ, dar și pe cel calitativ.
- Există factori, în afara controlului organizației, care pot afecta abilitatea acesteia de a-și îndeplini obiectivele. În plus, există limitări în ceea ce privește deciziile greșite, gestionarea sistemului de control intern.
- Asigurarea rezonabilă recunoaște că respectivele costuri ale controlului intern nu trebuie să depășească beneficiul obținut. Proiectarea controalelor interne, care au costuri benefice și care reduc riscul la un nivel acceptabil, solicită managementului o înțelegere clară a obiectivelor generale ce trebuie atinse.

3.2 Limitările eficienței controlului intern

Controlul intern nu poate asigura atingerea obiectivelor generale de mai sus doar prin el însuși. Un sistem eficient de control intern reduce probabilitatea de a nu atinge obiectivele, totuși există întotdeauna riscul de nefuncționare a sistemului de control intern deoarece:

- depinde de factorul uman și este obiectul unor defecte de proiectare, erori de judecată, înțelegeri secrete;
- proiectarea sa se confruntă cu anumite constrângeri privind resursele. Menținerea unui sistem de control intern, care să elimine riscul de pierdere, nu este realistă, de aceea beneficiile controalelor trebuie luate în considerație în raport cu costul acestora, precum și probabilitatea și efectele potențiale de apariție a riscului în entitate;
- schimbările organizatorice și atitudinea managementului pot avea un impact profund asupra eficacității controlului intern. Astfel, conducerea trebuie să revizuiască continuu și să actualizeze controalele, să comunice schimbările de personal și să stabilească un exemplu pentru aplicarea acelor controale.

4. COMPONENTELE CONTROLULUI INTERN

Controlul intern este format din cinci componente interdependente, mediul de control, evaluarea riscului, activități de control, informarea și comunicarea și monitorizarea. Aceste componente definesc o abordare recomandată pentru controlul intern în conducerea/guvernarea și furnizarea unei baze pentru evaluarea controlului intern. Aceste componente se aplică tuturor operațiunilor unei entități.

În timp ce cadrul de control intern este relevant și aplicabil tuturor organizațiilor, modul în care managementul îl aplică variază foarte mult în funcție de natura entității și depinde de un număr de factori specifici entității, inclusiv de structura organizațională, profilul riscului, mediul de operare, mărimea, complexitatea activităților.

4.1. Mediul de control

Mediul de control stabilește tonul organizației. Este fundamentul pentru toate celelalte componente ale controlului intern, furnizând disciplină și organizare. Constă în următoarele elemente:

- Integritate personală și profesională, precum și valori etice ale conducerii și personalului (aplicarea Codului de conduită etică, atitudinea de sprijin oferită controlul intern în permanență);
- Angajarea competențelor (conducerea și personalul trebuie să mențină și să demonstreze un nivel al competențelor/aptitudinilor pentru a evalua riscurile și a realiza performanța eficientă și eficace și înțelegerea suficientă a obiectivelor controlului intern);
- „tonul de la vârf" (o atitudine de sprijin/susținere din partea managementului față de cerințele controlului intern. De asemenea, trebuie să existe un Cod de conduită stabilit de management precum și evaluarea performanțelor și consilierea în sprijinul obiectivelor controlului intern);
- Structura organizațională (repartizarea adecvată a autorității și competențelor, împuternicirilor și responsabilităților, inclusiv linii de raportare adecvate și o unitate de audit intern care trebuie să fie independentă de conducere și să raporteze direct celui mai înalt nivel de autoritate);

Scanned with OKEN Scanner

- Politici și practici de resurse umane (asigurarea unor politici de recrutare transparente și profesionale, cursuri de pregătire profesională, promovare și recompensare)

4.2. Evaluarea riscului

Evaluarea riscului implică identificarea și analizarea riscurilor care pot fi relevante pentru îndeplinirea obiectivelor entității și determinarea adecvată a răspunsului la risc.

- Identificarea riscului. Identificarea riscurilor-cheie este importantă din punct de vedere al resurselor și responsabilităților alocate pentru gestionarea acestor riscuri. Identificarea riscului este o activitate continuă/permanentă și cuprinzătoare, efectuată cu ajutorul a două instrumente principale, revizuirea riscului (procedura de sus în jos efectuată de o echipă pentru a identifica riscurile asociate) și autoevaluarea riscului (procedura de jos în sus efectuată de fiecare departament pentru autoidentificarea riscurilor relevante).
- Evaluarea riscului. Este o evaluare a semnificației și probabilității apariției riscurilor. Sistematic, criteriile de evaluare ar putea ajuta la diminuarea riscului în cadrul procesului de evaluare a acestuia. Riscurile pot fi clasificate în ordine, astfel încât managementul să ia cele mai adecvate/potrivite măsuri.
- Evaluarea „apetitului/dispoziției la risc". Este nivelul de risc pe care entitatea este pregătită să îl accepte înainte ca orice acțiune să fie luată. Atât riscul inerent (riscul prezent înainte ca acțiunile întreprinse de conducere să fie luate) cât și riscul rezidual (riscul care rămâne după ce conducerea a luat măsuri de diminuare a riscului) trebuie să fie luate în considerație la determinarea apetitului la risc.
- Dezvoltarea răspunsurilor. Toate acțiunile de mai sus conduc la realizarea unui profil al riscului. Riscurile sunt apoi transferate (prin realizarea unor asigurări, stipulări în contracte, sau plata unei terțe părți pentru asumarea riscului), tolerate (în cazul în care costul unei acțiuni este disproporționat în raport cu beneficiile potențiale) sau terminate (riscurile pot fi terminate prin încheierea activităților relevante).Totuși, în cele mai multe cazuri, riscul va fi tratat, iar entitatea va avea nevoie să implementeze și să mențină un sistem de control intern care să mențină riscurile la un nivel acceptabil. Scopul tratării nu este neapărat acela de a elimina riscurile, cât să le diminueze. Profilul riscurilor, dar și controalele acestora trebuie să fie în permanență revizuite pentru a se asigura că ele ramân valabile.

4.3. Activități de control

Activitățile de control sunt politici și proceduri stabilite pentru abordarea riscurilor și pentru atingerea obiectivelor entității. Acestea includ acțiuni de detectare și prevenire precum:

- Procedurile de autorizare și aprobare. Procedurile de autorizare și aprobare trebuie documentate și comunicate clar conducerii și personalului.
- Separarea atribuțiilor. Sarcinile și responsabilitățile trebuie atribuite, în mod sistematic, unui număr de angajați pentru a se asigura că există controale eficiente. Sarcinile-cheie includ autorizarea și înregistrarea tranzacțiilor, procesarea și revizuirea/auditarea tranzacțiilor.
- Controalele de acces la resurse și înregistrări. Accesul la resurse și înregistrări trebuie limitat la persoanele responsabile autorizate.
- Verificările. Tranzacțiile și evenimentele trebuie verificate înainte și după prelucrare.
- Reconcilierile. Înregistrările trebuie reconciliate periodic cu documentele relevante.
- Revizuirea performanțelor. Performanța trebuie revizuită cu ajutorul standardelor de evaluare a eficienței și eficacității, iar, dacă este necesar, trebuie luate măsuri de corectare.
- Revizuirea operațiunilor, proceselor și activităților. Operațiunile, procesele și activitățile trebuie să fie revizuite periodic pentru a se asigura că sunt conforme cu regulamentele, politicile și procedurile sau cu alte cerințe.
- Supervizarea (atribuirea, revizuirea, aprobarea, îndrumarea, instruirea). Acest lucru presupune, în mod clar, comunicarea sarcinilor, responsabilităților și asumarea răspunderii pentru fiecare membru al personalului, revizuirea sistematică a activității fiecarui angajat.
- Activități de control IT. Există două tipuri principale de activități de control IT – controale generale și controale ale aplicațiilor. Controalele generale includ programe de securitate la nivelul entității, controale de acces; controalele aplicațiilor presupun separarea sarcinilor și continuarea service-ului.

Scanned with OKEN Scanner

4.4. Informarea și comunicarea

Informarea și comunicarea sunt esențiale în realizarea tuturor obiectivelor controlului intern.

- Informarea. Înregistrarea promptă și clasificarea adecvată a tranzacțiilor și evenimentelor reprezintă o precondiție pentru obținerea informațiilor fiabile și relevante. Sistemele informatice produc rapoarte ce conțin informații referitoare la aspecte financiare și non-financiare. Este importantă calitatea informațiilor în sensul că deciziile luate de conducere sunt afectate de informațiile obținute. De aceea este necesar ca informațiile să fie adecvate, corecte, accesibile și obținute în timp util.
- Comunicarea. Comunicarea eficientă trebuie să se desfășoare la toate nivelurile organizației. Unul dintre cele mai critice canale de comunicare este cel dintre conducere și angajați. Conducerea trebuie să mențină actuală performanța, dezvoltarea, riscurile și funcționarea controlului intern. În aceeași măsură, conducerea trebuie să comunice angajaților ce informație este necesară și furnizează feedback. De aceea este necesară și eficientă comunicarea cu părțile externe.

4.5. Monitorizarea

Sistemele de control intern trebuie monitorizate pentru evaluarea performanței lor de-a lungul timpului. Aceasta se realizează printr-o monitorizare continuă, evaluări separate sau o combinație a celor două. Monitorizarea activităților de control intern trebuie să se distingă clar de revizuirea operațiunilor organizației. Separat de canalele de comunicare create în cursul normal al operațiunilor trebuie să existe canale alternative de comunicare pentru raportarea informațiilor sensibile, cum ar fi actele ilegale sau inadecvate. Monitorizarea trebuie să includă, de asemenea, politici și proceduri pentru a se asigura că rezultatele auditului și ale revizuirilor sunt rezolvate în mod adecvat și prompt.

- Monitorizarea continuă. Acest lucru trebuie să fie construit în cadrul funcționării activităților obișnuite ale unei organizații. Aceasta include activități de supervizare care se referă la fiecare componentă a controlului intern și implică acțiuni împotriva iregularităților, a acțiunilor neeconomice, a sistemelor de control intern ineficiente și ineficace.
- Evaluări independente. Scopul/sfera și frecvența evaluărilor independente depind de evaluarea riscurilor și eficacitatea monitorizării permanente. Evaluările independente pot fi utile în evaluarea eficacității unui control specific într-o perioadă de timp menționată. Evaluările independente pot fi efectuate de către SAI-uri, de către auditori interni sau externi.

5. ROLURILE ȘI RESPONSABILITĂȚILE ÎN CADRUL ORGANIZAȚIEI

Fiecare persoană din cadrul organizației are responsabilități de control intern:

- Managerii sunt direct responsabili pentru toate activitățile desfășurate în cadrul organizației, inclusiv proiectarea, implementarea, supervizarea funcționării corespunzatoare și întreținerea funcționării acestora și a caracteristicilor specifice organizației.
- Auditorii interni examinează și contribuie la eficacitatea permanentă a sistemului de control intern prin efectuarea evaluărilor și a recomandărilor și, din acest motiv, ei au un rol semnificativ în obținerea eficacității controlului intern.
- De asemenea și angajații au propria contribuție la funcționarea controlului intern. Controlul intern este parte implicită sau explicită a obligațiilor de serviciu ale fiecărui angajat. Toți angajații joacă un rol în efectuarea controlului intern și trebuie să fie responsabili pentru raportarea problemelor privind neconformitatea cu Codul de etică sau violarea politicilor aplicate în cadrul organizației.
- Părțile externe, de asemenea, joacă un rol important în procesul de control intern. Ele pot contribui la îndeplinirea obiectivelor organizației sau pot furniza informații utile în efectuarea controlului intern. Totuși, ele nu sunt responsabile pentru proiectarea, implementarea, funcționarea corespunzătoare, întreținerea și documentarea sistemului de control intern al organizației.
- Instituțiile Supreme de Audit (SAI) încurajează și susțin organizarea unui control intern eficient în cadrul instituțiilor publice. Evaluarea sistemului de control intern este esențială pentru auditurile de conformitate, financiare și ale performanței efectuate de către SAI-uri.
- Auditorii externi auditează organizații publice din diferite țări. Aceștia împreună cu organismele lor profesionale pot oferi sfaturi și recomandări cu privire la controlul intern.

Scanned with OKEN Scanner

- Legiuitorii stabilesc reguli şi directive referitoare la controlul intern. Aceştia pot contribui la o înţelegere comună a controlului intern.
- Alte părţi interesate interacţionează cu organizaţii (beneficiari, furnizori etc.) şi pot furniza informaţii utile cu privire la îndeplinirea obiectivelor.

Tipărit la C.N. „Imprimeria Naţională"-S.A.

Scanned with OKEN Scanner